



**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E
EMPRESARIAIS**

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

CONTROLO FINANCEIRO

***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING)
COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO
EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

AUTORA: MANUELA AUTELINDA FERNANDES SEMEDO

PRAIA, MAIO DE 2012



*O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE*

**LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO
CONTROLO FINANCEIRO**

*O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING)
COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO
EMPRESARIAL EM CABO VERDE*

**ESTUDO SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO
BASEADA NAS ACTIVIDADES (ABC) NAS EMPRESAS DA CIDADE DA
PRAIA**

AUTORA: MANUELA AUTELINDA FERNANDES SEMEDO

ORIENTADOR: DR. JOÃO RENATO LIMA

PRAIA, MAIO DE 2012



***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho primeiramente aos meus pais que apesar das limitações financeiras me ensinaram a dar valor a tudo que tenho conquistado na vida, aos meus irmãos pela ajuda e força que me deram.

E em especial a minha filha pela paciência e compreensão que desde o início dessa trajetória esteve comigo.



***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus que me deu a vida e a saúde para terminar mais uma etapa da minha vida, e que me conduziu ao caminho da sabedoria.

O meu agradecimento em especial ao meu Professor orientador João Renato Lima, que aceitou orientar o meu trabalho e pela paciência, dedicação e atenção, dada no decorrer da elaboração do presente trabalho.

Também o meu agradecimento aos meus professores em particular, o professor Ildo Lima e José Otilio Pereira pelo apoio e atenção dispensada.

Aos meus amigos que me apoiaram e auxiliaram directa ou indirectamente.

Aos empresários pela pronta colaboração no fornecimento de informações.

Enfim, a todas as pessoas que, directamente ou indirectamente, contribuíram para a realização deste trabalho, o qual depositaram sua confiança em mim.

Meu muito obrigado.



***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

RESUMO

Com a internacionalização da economia e um mercado cada vez mais competitivo e globalizado, os gestores começam a ter a consciência de que é necessário melhorar a eficiência e reestruturar a empresa, voltando-a para eficácia, tornaram-se metas comuns no moderno ambiente de negócios. O conhecimento exacto dos custos, seu perfeito controlo e coerente mensuração passam a ser uma necessidade das empresas para que seus gerentes possam tomar decisões estratégicas e, conseqüentemente, fazer melhor uso dos recursos organizacionais, cada vez mais limitados.

Para atender a esses anseios, as organizações vêm buscando, cada vez mais, utilizar o sistema de custeio ABC (Activity Based Costing) ou custeio baseado em actividades, como sendo, um método de apuramento de custos que tem vindo a ganhar alguma popularidade nos últimos tempos. Este método fornece informação mais correcta e precisa sobre os custos, a qual é extremamente útil para auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Apesar de ser um conceito universal, a implementação bem sucedida do ABC não é igual em todas as organizações e deve ser adaptada a uma estratégia, estrutura, capacidade e necessidade únicas da empresa.

O objectivo deste trabalho é aprofundar o conhecimento sobre este método “ABC”, estudando a sua aplicabilidade nas empresas de Cabo Verde, mas concretamente na cidade da Praia. Pretende-se, também, identificar as dificuldades no decorrer da sua implementação e averiguar se as empresas que adoptam ou estão a adoptar o ABC consideram-no uma ferramenta de gestão empresarial.

Palavras – Chave: Sistema de custeio baseado em actividades; Actividades; Custos e Tomada de decisão.



***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

LISTA DE ABREVIACÕES/SIGLAS:

ABC - (*Activity Based Costing*) – Custo Baseado em Actividades

PIB - Produto Interno Bruto

INE - Instituto Nacional de Estatística

ECV – Escudo Cabo-verdiano

EUA – Estados Unidos da América

III RE – Terceiro Recenseamento Empresarial

NPS - Número Pessoas ao Serviço

VVN - Volume de Negócio

% - Percentagem

CAD – Computer Aided Design

CAM – Computer Aided Manufacturing

CIM – Computer Integrated Manufacturing

MRP – Manufacturing Resource Planning

GGF – Gastos Gerais de Fabrico

MOD – Mão-de-obra directa

CIMA - British Chartered Institute of Management Accountants

IMA - Institute of Management Accountants



**O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE**

LISTA DE FIGURAS:

Figura 1 – Relação entre os processos, as actividades e as tarefas	40
Figura 2 - Estrutura do ABC	46
Figura 3 – ABC: Visão dos custos e visão do processo.....	48
Figura 4 - Estádios subjacentes ao sistema ABC	49
Figura 5 - Estádios subjacentes ao Método das Secções Homogéneas	49
Figura 6 – Comparação entre o sistema Tradicional de Apuramento de Custos e o ABC.....	58
Figura 7 - O papel do ABC no desenvolvimento de uma estratégia para o canal de distribuição.....	69
Figura 8 - A integração entre o ABC e o <i>Balanced Scorecard</i>	71

LISTA DE QUADROS:

Quadro I: Número das Empresas activa no País no ano de 2007, comparando com o ano 2002.....	17
Quadro II: Síntese das principais variáveis por organização de contabilidade.....	17
Quadro III: Empresas Activas segundo a organização contabilística (%).....	18
Quadro IV - Exemplos das actividades e de cost drivers.....	41
Quadro V – Utilização do ABC em Cabo Verde.....	76

LISTA DE TABELAS

Tabela I- Drivers de Custos e Drivers de Recursos.....	45
Tabela II- Comparação entre as três gerações do sistema ABC.....	52
Tabela III - Modelo dos quatro estádios do sistema ABC.....	53



**O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE**

Índice

CAPITULO I.....	11
1. INTRODUÇÃO.....	11
1.1. APRESENTAÇÃO	11
1.2. JUSTIFICATIVA	13
1.3. OBJECTIVOS	14
1.3.1. Objectivo Geral.....	14
1.3.2. Objectivo Específico	14
1.4. UTILIDADE DO TRABALHO PARA A COMUNIDADE ACADÉMICA E PROFISSIONAL	14
1.5. PERGUNTA DE PARTIDA.....	15
1.6. HIPÓTESE	15
1.7. ESTRUTURA DO TRABALHO	15
CAPITULO II.....	16
2. CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	16
2.1. GEOGRÁFICO	16
2.2. ECONÓMICO.....	16
CAPITULO III	19
3. ÂMBITO E OBJECTIVOS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO	19
3.1. A CONTABILIDADE FINANCEIRA E A CONTABILIDADE DE GESTAO	20
3.2. CONCEITOS, CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS E APURAMENTO DO CUSTO DO PRODUTO	21
3.2.1. CUSTOS/PROVEITOS;DESPESA/RECEITA;PAGAMENTO/RECEBIMENTO .	21
3.2.2. CUSTOS POR FUNÇÕES/ACTIVIDADES	22
3.2.3. CUSTOS DIRECTOS / CUSTOS INDIRECTOS	22
3.2.4. CUSTOS DOS PRODUTOS / CUSTOS DO PERIODO	23
3.2.5. CUSTO INDUSTRIAL DA PRODUÇÃO (CIP)	23
3.2.6. CUSTO INDUSTRIAL DA PRODUÇÃO ACABADA (CIPA)	25
3.2.7. CUSTO INDUSTRIAL DA PRODUÇÃO VENDIDA (CIPV).....	26
CAPITULO IV.....	29
4. PRINCIPAIS SISTEMA DE CUSTEIO.....	29



**O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE**

4.1. MÉTODO DE CUSTEIO.....	29
4.1.1. CUSTEIO POR ABSORÇÃO	29
4.1.2. O CUSTEIO DIRECTO, OU CUSTEIO VARIÁVEL	29
4.1.3. CUSTO PADRÃO	31
4.1.4. ABC – (ACTIVITY BASED COSTING) OU CUSTEIO BASEADO EM ACTIVIDADES	31
CAPITULO IV.....	33
5. O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ACTIVIDADES OU ABC - ACTIVITY BASED COSTING.....	33
5.1. HISTÓRICO DO MÉTODO ABC	33
5.2. O NOVO AMBIENTE DE NEGÓCIOS DAS EMPRESAS: LIMITAÇÕES DOS SISTEMAS CONVENCIONAIS DE APURAMENTO DE CUSTOS.	35
5.3. ALTERAÇÃO DE ESTRUTURA DE CUSTOS DAS ORGANIZAÇÕES	36
5.4. ALGUNS CONCEITOS QUE SÃO CENTRAIS À ABORDAGEM ABC.....	37
5.4.1. Actividade	37
5.4.1.1. Tipos de Actividades na Abordagem ABC.....	38
5.4.1.2. Hierarquia das Actividades	39
5.4.2. Processo.....	40
5.4.3. Tarefas	40
5.4.4. Cost drivers /As unidades de obra.....	40
5.4.5. Recursos	41
5.4.7. Centro de actividades ou de Processo	42
5.5. CONCEITOS DO MÉTODO ABC.....	42
5.6. A ESTRUTURA DO ABC.....	45
5.7. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DO MÉTODO ABC	46
5.7.1. Principais aspectos.....	46
5.8. ETAPAS DA IMPLEMENTAÇÃO DO MÉTODO ABC	50
5.9. EVOLUÇÃO DA ABORDAGEM DO MÉTODO ABC	51
5.9.1. Evolução conceptual	51
5.9.2. Evolução das publicações académicas e profissionais.....	54
5.10. OS OBJECTIVOS DO ABC	55



**O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE**

5.11.	ESTUDO COMPARATIVO: MÉTODO TRADICIONAL & MÉTODO ABC..	56
5.12.	IMPORTÂNCIA E UTILIZAÇÃO DO MÉTODO ABC	61
5.13.	VANTAGENS E DESVANTAGENS DA APLICAÇÃO DO CUSTEIO ABC....	62
5.13.1.	VANTAGENS.....	62
5.13.2.	DESVANTAGENS	63
5.14.	O PORQUÊ DO “ABC COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL”?	64
5.15.	O ABC e o Balanced Scorecard.....	68
CAPITULO VI.....		73
6.	O ABC NO MUNDO.....	73
6.1.	ABC EM CABO VERDE.....	74
6.1.1.	ESTUDO EMPÍRICO	74
6.1.1.1.	OBJECTIVOS	74
6.1.1.2.	METODOLOGIA.....	75
6.1.1.3.	RESULTADOS	75
6.1.1.4.	Resistência da não implementação por parte das empresas inquiridas	77
CAPITULO VII		79
7.	CONCLUSÃO.....	79
Bibliografia.....		82
ANEXO		84

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

CAPITULO I

1. INTRODUÇÃO

1.1. APRESENTAÇÃO

Os sistemas de custeio tradicionais têm sido largamente criticados devido à forma como os custos são alocados aos produtos gerando erros de informação, que conduzem os gestores a tomarem decisões erradas quer ao nível da política de preços e do mix de produtos, quer ao nível da análise de rentabilidade dos clientes e dos produtos/serviços.

Para Johnson e Kaplan (1987), os sistemas de custeio tradicionais falham porque não conseguem fornecer informação suficientemente correcta sobre o custo dos produtos. Os custos são distribuídos aos produtos com base em medidas simples, que se baseiam no volume com é o caso da mão-de-obra directa, mas que não tem qualquer relação com o consumo de recursos feito por um dado produto.

Estes autores argumentam que os gestores necessitam de diferente tipo de informação que não são aqueles fornecido pelos sistemas tradicionais. Para eles, os sistemas tradicionais de apuramento de custo têm-se apresentado pouco úteis para as organizações e que o seu contributo para o apoio à tomada de decisão é bastante limitado e, muitas vezes, prejudicial devido à distorção provocada pelos critérios de absorção dos custos das actividades de suporte.

Para além da pouca utilidade destes modelos para o gestor quando utilizado como suporte à tomada de decisão, acresce o risco de provocarem sérias perdas na rentabilidade e competitividade das empresas. Competitividade essa que levou as



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

organizações a intensificar esforços para gerir recursos de forma mais eficiente, devido ao desenvolvimento tecnológico e a globalização.

No sistema tradicional de custos, os valores dos custos dos produtos fabricados pelas empresas são genéricos, originando a dificuldade de se saber a sua verdadeira composição, e de conseguir alocá-los a cada produto de forma objectiva. Devido a vários problemas desta natureza a contabilidade administrativa se desenvolveu, fornecendo informações mais esclarecedoras para os gestores das organizações. De entre das várias informações fornecidas pela contabilidade, as sobre os custos dos produtos são de grande importância pois, são úteis para elaboração de estratégias e consequentemente melhoria do desempenho da empresa frente a alta competitividade do mercado. A crescente competitividade resultante de clientes cada vez mais exigentes e de ciclos de vida dos produtos mais curtos, exigem abordagens mais flexíveis para organizar as actividades das organizações (Bromwich e Bhimani, 1998).

Assim, tanto a competitividade de mercado quanto as políticas económicas requerem que as empresas sejam capazes de manter um sistema de custos que lhes permita controlar a eficácia e a eficiência dos processos e produtos por elas oferecidos, assim como a manutenção do equilíbrio entre custos, despesas e receitas, para que tais empresas sobrevivam numa economia de mercado e possam oferecer produtos/serviços em nível de excelência, tomando decisões importantes e variadas baseadas nas informações oferecidas por um sistema de custeio.

É nessa mesma linha de pensamento que os autores Kaplan e Cooper defendem que os gestores precisam de informações para melhorar a qualidade, a pontualidade e a eficiência das actividades que executam, além de compreender precisamente o custo e o proveito de cada um de seus produtos, serviços e clientes.

Assim, várias formas de análise de custeio são lançadas, entre elas o método *Activity Based Costing* (ABC) ou *sistema de custeio baseado nas actividades*, que basicamente

busca identificar os custos de cada actividade e incorporá-las ao produto, avaliando assim o valor que cada actividade agrega ao produto final e que se destaca como uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisão. O ABC surgiu como uma alternativa aos métodos de custeio mais convencionais. Sua aplicabilidade visa permitir maiores ganhos de informação e clareza quanto aos custos reais dos produtos, serviços ou processos de negócio da empresa.

1.2. JUSTIFICATIVA

A economia Cabo-verdiana é impulsionada essencialmente por empresas de pequenas e médias dimensões, os quais tem um peso significativo no Produto Interno Bruto (PIB) do país. Contudo, o método ABC (Activity Based Costing) pela força da sua consistência metodológica pode e deve ser aplicada em qualquer organização empresarial.

Assim, justifico a realização do meu trabalho por seguintes motivos:

- Confrontar o conhecimento teórico com a realidade prática;
- Destacar a relevância do método no sentido empresarial;
- Constatar que a maioria das empresas, nos tempos actuais, não usa modelos formais para o cálculo dos seus custos, causando uma inexactidão dos mesmos;
- O facto de que os modelos tradicionais se tornam pouco recomendáveis em empresas que usam tecnologia moderna;
- O facto de custeio baseado em actividades (ABC) ser hoje reconhecidamente o sistema mais aprimorado para cálculo dos custos. Como eu partilho desta percepção, o tema ganha a importância, tendo em conta que o objectivo da empresa é minorar os custos para obter a melhor margem por cada produto que coloca no mercado;
- Fornecer um plano teórico e conceptual às empresas que queiram utilizar este método;

- Proporcionar aos gestores/decisores elementos que possam contribuir para a tomada correcta de decisão no mundo muito concorrencial e globalizado em que vivemos.

1.3. OBJECTIVOS

1.3.1. Objectivo Geral

- Tentar demonstrar a importância da aplicação do método ABC como ferramentas de Gestão.

1.3.2. Objectivo Específico

- Explicação teórica do método “ABC”;
- Fornecer referência bibliográfica específica do método ABC para as pequenas empresas;
- Disponibilizar aos decisores/gestores das empresas nacionais um trabalho académico com ferramentas necessárias para a tomada de decisão;
- Demonstrar as vantagens da aplicação do método “ABC”
- Identificar as principais diferenças entre os métodos tradicionais e o “ABC”;
- Demonstrar que esta metodologia facilita a análise estratégica de custos relacionados com as actividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa;
- Demonstrar que os benefícios do “ABC” estão dependentes do processo de implementação e da sua aceitação pelos gestores;

1.4. UTILIDADE DO TRABALHO PARA A COMUNIDADE ACADÉMICA E PROFISSIONAL

Ao dissertar-se sobre este tema, espero poder trazer contributos significativos ao conhecimento científico do método ABC. Espera-se que o trabalho venha a ter



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

qualidade necessária para ser referencia quando se pretende fazer estudo sobre ABC ou quando pretende fazer a sua implementação numa empresa em Cabo Verde.

1.5. PERGUNTA DE PARTIDA

Como é que os gestores poderão obter informações para o processo decisório com a melhor eficiência e a eficácia?

1.6. HIPÓTESE

Utilizou-se a hipótese de que o sistema de custeio ABC, se implementado, fornecerá um conjunto de informações para o processo decisório, mais apropriado do que o oferecido pelo sistema tradicional.

1.7. ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está estruturado em seis capítulos

Capítulo 1: O capítulo 1 contém os elementos introdutórios com a apresentação, justificativa, objectivo geral e específico, utilidade do trabalho para a comunidade académica e profissional e hipótese.

Capítulo 2: Neste capítulo faz se uma breve contextualização do tema ao qual se refere a parte geográfica e a parte económica.

Capítulo 3: Este capítulo faz referência a contabilidade de gestão, a contabilidade financeira, os conceitos e a classificação dos custos.

Capítulo 4: Este capítulo visa apresentar o ABC os principais sistemas de custeios e as suas definições.

Capítulo 5: O Capítulo 5 mostra a realização da revisão literária direccionada a apresentação do sistema de custeio ABC, desde a sua história até a sua comparação com o sistema tradicional

Capítulo 6: Aqui se fala do ABC no mundo e no subcapítulo o ABC em Cabo Verde, sabendo como está a evolução do ABC na cidade da praia através de análise de dados

Capítulo 7: O capítulo 7 apresenta-se a conclusão, seguidas da referência bibliográficas e o anexo.



*O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE*

CAPITULO II

2. CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

2.1. GEOGRÁFICO

O tema em estudo enquadra-se geograficamente na ilha de Santiago - Cabo Verde, mais concretamente na cidade da Praia.

2.2. ECONÓMICO

Os dados do Terceiro Censo Empresarial relativo ao ano económico 2007, que foi realizado durante o segundo semestre de 2008 pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), indicam que, em 2007, Cabo Verde tinha um PIB de 28.467 milhões de ECV, para o qual contribuíram as empresas, particularmente, aquelas que têm contabilidade organizada, no valor de 54.820.390 (valor em contos). Isto demonstra que as empresas com a contabilidade organizada têm um papel fundamental no crescimento do país. Esta é também uma razão, entre outras, para que essas empresas se aprimorem no sentido de controlarem os seus custos.

Segundo o INE (INE, 2008), das 8.716 empresas existentes no país, 7.512 encontravam-se em actividades no ano 2007. O quadro I mostra o número das Empresas activas no País no ano de 2007, comparando com o ano 2002.

QUADRO I

NÚMERO DAS EMPRESAS ACTIVAS NO PAÍS NO ANO DE 2007

Número de empresas activas no país					
Ilha	2002		2007		Variação
	Número	%	Número	%	%
Santo Antão	484	8,9	522	7	8
S. Vicente	1.231	22,5	1.531	20,4	24
S. Nicolau	371	6,8	306	4,1	-17
Sal	369	6,8	775	10,3	110
Boa Vista	108	2,0	202	2,7	88
Maio	158	2,9	185	2,5	17
Santiago	2.326	42,6	3.233	43,0	39
Fogo	278	5,1	621	8,3	123
Brava	136	2,5	136	1,8	0
Total	5.460	100	7.512	100	38

Fonte: INE – IIIRE – Ano de 2007

Síntese das principais variáveis por organização de contabilidade do ano 2007.

QUADRO II

SÍNTESE DAS PRINCIPAIS VARIÁVEIS POR ORGANIZAÇÃO DE CONTABILIDADE

Organização de Contabilidade	Total Empresas	Pessoal ao Serviço	Volume de Negócio (Contos)
Contabilidade Organizada	1.888	33.193	181.041.325
Contabilidade Não Organizada	5.624	13.374	10.243.528
Total	7.512	46.567	191.284.853

O número das empresas com contabilidade organizada em 2007 foi **2,4** vezes maior do que o de 2002, passando de 785 para 1888. Representando **25% do total de empresas activas** em 2007, enquanto que em 2002 foi de 14%. Foram responsáveis por **71% do**

***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

peçoal ao serviço (66% em 2002) e por **95% do volume de negócios** (93% em 2002), conforme expõe o quadro III.

O QUADRO III
VALORES PERCENTUAIS POR TIPO DE CONTABILIDADE

Empresas Activas segundo a organização contabilística (%)						
	2002			2007		
Tipo de contabilidade	Empresas	NPS	VVN	Empresas	NPS	VVN
Com contabilidade	14	66	93	25	71	95
Sem contabilidade	86	34	7	75	29	5
Total	100	100	100	100	100	100

Fonte: INE – IIIRE – Ano de 2007



**O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE**

CAPITULO III

3. ÂMBITO E OBJECTIVOS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO

A Crescente mudança no cenário económico impulsiona as organizações a adoptarem diferenciadas estratégias a fim de se adequarem e sobreviverem no mercado.

Os tempos actuais são caracterizados pela globalização das economias, pelo encurtamento dos ciclos de vida dos produtos, pela primazia dada à satisfação dos clientes e à qualidade total e pelo crescente peso da incorporação de intangíveis no valor final dos produtos.

Podemos identificar quatro fases bem diferenciadas de evolução do conceito e conteúdo de contabilidade de gestão:

- I. Até 1950 centra-se na determinação dos custos e do seu controlo. Nesta fase a contabilidade de gestão é uma actividade, necessária à prossecução dos objectivos organizacionais.
- II. Depois de 1965 torna – se uma actividade de apoio aos gestores para fornecer informação para fins de planeamento e controlo de gestão.
- III. Desde 1985 centra – se na utilização eficiente dos recursos nos processos empresárias
- IV. Após 1995 a perspectiva passou para a criação de valor com a utilização eficaz de recursos.

A **ciência da contabilidade de gestão** deve abranger três subconjuntos distintos, não autónomos, de actividades e tecnologias:

- I. A Contabilidade de custos
- II. A contabilidade de gestão operacional
- III. A Contabilidade de gestão estratégica

A Contabilidade de Custos centra-se na determinação e análise dos custos inerentes ao desenvolvimento da uma actividade.



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

De acordo com Leone (1997) ela deve atender a três objectivos básicos: determinar o lucro, controlar as operações e auxiliar na tomada de decisão.

3.1. A CONTABILIDADE FINANCEIRA E A CONTABILIDADE DE GESTAO

De acordo com Baltazar Mortal (2007), a Contabilidade de gestão difere em vários aspectos da contabilidade financeira, que, não podendo deixar de ser entendida como um instrumento de gestão, estará naturalmente mais voltada para o relacionamento da empresa com o meio exterior, apuramento de resultados, situação patrimonial, controle das relações com terceiros e a preparação das demonstrações financeiras externas.

Muitas são as diferenças que podem ser encontradas, designadamente as seguintes:

1. A Contabilidade de gestão não tem que respeitar o princípio da entidade, reportando-se frequentemente a pequenos segmentos da empresa;
2. A Contabilidade de gestão está mais orientada para o interior da empresa, pondo em destaque informação relevante para que a gestão possa prosseguir os seus objectivos organizacionais;
3. Interessa-se pelo passado e presente, mas presta mais atenção ao futuro;
4. Não está sujeita à normalização contabilística, nem tem que respeitar os princípios geralmente aceites;
5. A informação que presta tem que ser oportuna, mesmo que os dados tenham de ser aproximados.

A contabilidade de gestão ultrapassa em muito as fronteiras dos sistemas de contabilidade tradicionais, exigindo aos profissionais bons conhecimentos de economia, finanças, estatística, pesquisa e comportamento organizacional.

3.2. CONCEITOS, CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS E APURAMENTO DO CUSTO DO PRODUTO

A Contabilidade de Gestão centra-se na determinação e análise dos custos inerentes ao desenvolvimento da actividade da empresa e consequente concretização dos seus objectivos.

Por definição um custo corresponde ao valor monetário associado à **utilização** ou **consumo** de um **recurso**, seja um bem ou um serviço.

3.2.1. CUSTOS/PROVEITOS;DESPESA/RECEITA;PAGAMENTO/RECEBIMENTO

- **Custo** – conceito de carácter económico que corresponde à utilização dos recursos numa organização. É reconhecido no momento da utilização dos factores de produção, para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Ex: Matéria-prima, energia eléctrica.
- **Despesa** – Conceito de carácter jurídico e monetário que corresponde à obrigação de pagar os custos.
- **Pagamento** – Conceito de carácter financeiro em sentido restrito que corresponde ao fluxo de saída de meio líquidos das organizações, constituindo a contraprestação dos recursos adquiridos.
- **Proveito** – Conceito de carácter económico que corresponde à cedência de bens ou serviços a terceiros.
- **Receita** – Conceito de carácter jurídico e monetário que corresponde ao direito de receber os proveitos.
- **Recebimento** – Conceito de carácter financeiro em sentido restrito que corresponde ao fluxo de entrada de meios líquidos nas organizações, constituindo a contraprestação dos bens ou serviços cedidos a terceiros.



***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

De acordo com os procedimentos adoptados pela Contabilidade Financeira os proveitos e os custos são geralmente classificados por natureza, independente da função a que respeitam.

3.2.2. CUSTOS POR FUNÇÕES/ACTIVIDADES

No âmbito da Contabilidade de Gestão interessa determinar os custos de acordo com a sua origem em termos de estrutura organizacional, ou seja, identificar com que função estão relacionadas e dentro de cada função, quais as diferentes actividades a que integram.

É possível identificar nas empresas, pelo menos, as seguintes funções e respectivos custos:

- Custos de aprovisionamento – respeitam ao funcionamento dos armazéns dos armazéns de matérias-primas e de produtos acabados e semiacabados;
- Custos de Produção ou Industriais – identificam-se com a valorização dos recursos utilizados na fabricação dos produtos ou prestação de serviços
- Custos de Distribuição – estão relacionados com o funcionamento da estrutura Comercial
- Custos Administrativos – resultam do funcionamento da estrutura Administrativa
- Custos Financeiros – não correspondem ao funcionamento de qualquer estrutura da empresa, identificando – se com o custo associado à utilização de capitais alheios.

3.2.3. CUSTOS DIRECTOS / CUSTOS INDIRECTOS

A determinação de custos pressupõe a existência de uma realidade ou grandeza que se pretende custear, ou seja deve existir o objeto de custeio, que pode ser uma actividade, um departamento, um produto, um serviço, etc.

- **Custos directos** – correspondem às naturezas de custos que são exclusivas e especificamente de determinado objeto de custeio e que, portanto, não ocorreriam se o objeto de custeio não existisse.
- **Custos Indirectos** – identificam-se com os custos que representam simultaneamente a vários **objectos de custeio**. A sua repartição pelos diferentes objectos de custeio pressupõe que se definam critérios de imputação.

O que permite classificar os custos em directo ou indirecto é a sua relação com o objecto de custeio e a natureza do custo em si.

3.2.4. CUSTOS DOS PRODUTOS / CUSTOS DO PERÍODO

Pode-se definir **custo do produto** o montante que lhe é atribuído para efeitos da valorização das respectivas existências.

Desse valor, apenas o **custo referente às unidades vendidas** deve afectar o resultado e, portanto, ser considerado **custo do período**.

Regra geral, **só os custos industriais são inventariáveis**, sendo que os custos das restantes funções afectam sempre o resultado do período em que ocorrem.

Os **custos do período são**, portanto, aqueles que afectam o resultado de um determinado intervalo de tempo, incorporando o **custo dos produtos vendidos** e os **custos das restantes funções** que ocorram nesse **período**.

3.2.5. CUSTO INDUSTRIAL DA PRODUÇÃO (CIP)

Identifica-se com o somatório de todos os custos inerentes à Função Industrial (Produção) que ocorram durante o período, o qual podem ser classificados em três categorias:

- Consumo de Matéria-prima (MP)



***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

- Mão-de-obra Directa (MOD)
- Gastos Gerais de Fabrico (GGF)

$$\text{CIP} = \text{MP} + \text{MOD} + \text{GGF}$$

❖ MP - Consumo de Matérias-Primas

Por **matérias-primas** deve entender-se todos os produtos que o industrial adquire com o fim de transformar noutros produtos. Constituem a própria substância do produto fabricado. O termo sugere a ideia de recursos naturais, mas o seu significado é bastante mais amplo. Significa todos os materiais que entram na produção, e a matéria de uma indústria pode ser o produto fabricado de outras indústrias (Ex os tecidos são produtos fabricados na indústria têxtil e matéria prima na indústria de confecções)

O valor a atribuir às matérias consumidas será em função do custo que se encontrem registados em armazém e do critério valorimétrico utilizado – FIFO (First In, First Out), LIFO (Last In, First Out), CMP (Custo Médio Ponderado), ou outro que a empresa adopte.

$$\text{MP} = \text{EI} + \text{Compras} - \text{EF}$$

❖ Mão-de-obra Directa (MOD)

Mão-de-obra para a empresa significa o custo do factor de produção trabalho. O termo é reservado para os custos com o pessoal que apresentam uma relação de causa e efeito com o objecto de custeio (produto, serviço, departamento etc.)

Para o cálculo deste componente terá de considerar-se o número de horas por objecto de custeio e o respectivo custo horário.

O custo horário deverá ponderar não só a remuneração do trabalhador (cada trabalhador é produtivo durante 11 meses), mas também os encargos com remunerações que lhe estão associados.

$$\text{MOD} = \text{N}^\circ \text{ de Horas} \times \text{Custo horário} \times \text{Tx encargos sociais.}$$

❖ **Gastos Gerais de Fabrico**

Podem ser definidos, como a parcela de custos de produção que não se identificam com materiais directos ou mão-de-obra directa.

Encontra-se incluído nesta rubrica um conjunto de custos de natureza muito heterogénea, normalmente considerados custos indirectos:

- Mão-de-obra indirecta (MOI)
- Consumo de água, electricidade e combustíveis
- Consumo de matérias subsidiárias
- Amortizações de edifícios e de equipamentos
- Seguros
- Rendas
- Etc

Calculadas as três componentes do CIP estas podem ser agrupadas de modo a identificar os custos directos do objecto de custeio – MP e MOD – e os custos indirectos – GGF

$$\text{Custo Primo (CP)} = \text{MP} + \text{MOD}$$

$$\text{Custo de Transformação (CT)} = \text{MOD} + \text{GGF}$$

Custo Primo identifica-se com os custos directos do produto e o Custo de transformação corresponde ao custo industrial em que é necessário incorrer para transformar as matérias em produto acabado.

3.2.6. CUSTO INDUSTRIAL DA PRODUÇÃO ACABADA (CIPA)

O Custo Industrial da Produção Acabada (CIPA) corresponde ao valor a atribuir aos produtos acabados durante o período, independente do momento em que são iniciados, o que significa que terá de incorporar, para além dos custos industriais que ocorreram



***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

no período (CIP), o valor de eventual produção não acabada (produtos em vias de fabrico) existente no início e no fim do período.

O custo industrial da produção acabada total e unitária permite proceder à valorização da produção entrada em armazém, sendo determinado da seguinte forma:

$$\text{CIPA} = \text{CIP} + \text{EIP}_{vf} - \text{EFP}_{vf}$$

$$\text{CIPA (unitário)} = \text{CIPA} / \text{Quant. Prod}$$

Este custo unitário vai permitir valorizar os produtos vendidos, bem como as existências em armazém no final do mês, tendo em atenção o critério valorimétrico utilizado pela empresa e as existências iniciais de produtos acabados.

3.2.7. CUSTO INDUSTRIAL DA PRODUÇÃO VENDIDA (CIPV)

$$\text{CIPV} = \text{CIPA} + \text{EIPA} - \text{EFPA}$$

O Custo Industrial da Produção Vendida ou Custo das Vendas corresponde ao montante de custos industriais incorporados nos produtos/serviços vendidos durante determinado período, independente do momento em que foram produzidos.

Trata-se de um custo do período, cujo cálculo será feito a partir da quantidade vendida e do custo unitário das vendas (será repercutido na Demonstração de Resultados por Funções).

Relativamente aos custos não Industriais pode se falar em:

- Custos de Distribuição (CD)
- Custos Administrativos (CA)
- Custos Financeiros (CF)

Custo Comercial (sentido lato) = CD + CA + CF
--

Custos Complexivo = CIPV + C. Comercial
--

Conhecendo o custo das diferentes funções da empresa, o Resultado pode ser evidenciado de acordo com a contribuição de cada função para a sua formação, originando vários conceitos de resultados parcelares, tais como:

Resultado Bruto (RB) ou Margem Bruta = Vendas Líquidas - CIPV
--

Resultado Operacional (RO) = RB - CD - CA - OCOp

Resultado Antes dos Impostos (RAI) = RO + PF - CF
--

Outros conceitos, julgados necessários suporte para o estudo:

- **Contabilidade de custos** - Contabilidade de Custos é a parte da ciência contável que se dedica ao estudo racional dos gastos feitos para se obter um bem de venda ou de consumo, quer seja um produto, uma mercadoria ou um serviço. Contabilidade de Custos é o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos inventários, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das actividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisão.
- **Custo** – valor de todos os recursos gastos na produção de um bem ou serviços. É reconhecido no momento da utilização dos factores de produção, para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Ex: Matéria-prima, energia eléctrica.
- **Custo fixo** – custo independente do volume de produção, que não é passível de alteração em curto prazo (exemplos: depreciação, aluguer e pessoal).
- **Custo variável** – custo que é passível de alteração em curto prazo.

*O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE*

Esse custo modifica-se proporcionalmente ao volume produzido e que, somado ao custo fixo, constitui-se no custo total de um determinado serviço/produto.

- **Custo total** – é o resultado do somatório dos custos directos e indirectos de todas as unidades de um mesmo bem ou serviço produzidas durante um determinado período de tempo.
- **Custo marginal** – aumento que experimenta o custo total, decorrente do acréscimo de uma nova unidade, no volume de produção.
- **Custo médio unitário** – custo total dividido pela quantidade produzida em um determinado período. Pode ser obtido em relação ao custo directo, indirecto e total.
- **Gasto** – despesa com bens ou serviços adquiridos. Refere-se também ao sacrifício económico para obtenção de um produto ou serviço qualquer, não importa a origem dos recursos, representado por entrega ou promessa de activos; independente de ter efectuado o pagamento.
- **Preço** – valor monetário por meio do qual um bem ou um serviço é comprado e/ou vendido.
- **Rateio** – distribuição proporcional de custos indirectos da produção de bens e serviços.
- **Sistema de custos** – aplicativo que reúne e transforma dados, em informação gerências.
- **Centros de Custos:** Na maioria das vezes um departamento é um Centro de Custos, ou seja, nele são acumulados os custos indirectos para posterior alocação aos produtos ou a outros departamentos. Podem receber a classificação de Produtivos, não produtivos/serviços/auxiliares, etc.

Esta técnica de departamentalização da entidade em centros acumuladores de custos é o que denominamos de custeamento ou custos por responsabilidade, que serve para melhor identificar, as responsabilidades, autoridade, custos, objectivos e metas dos centros específicos, possibilitando o controlo dos gastos e realizações pelos próprios responsáveis.



*O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE*

CAPITULO IV

4. PRINCIPAIS SISTEMA DE CUSTEIO

4.1. MÉTODO DE CUSTEIO

As empresas podem apropriar os custos aos produtos por meio da escolha entre diversos sistemas abordados na literatura, destacando-se entre eles: o custeio por absorção, o custeio direto ou variável, o custeio padrão, o custeio baseado em atividades.

4.1.1. CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O **Custeio por absorção**, também chamado **custeio integral**, é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos directos ou indirectos, fixos ou variáveis ou operacionais. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos directos e indirectos, relacionados à fabricação. Segundo Meglioni, "o custeio por absorção é o método que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma directa ou indirecta. Assim todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos."

4.1.2. O CUSTEIO DIRECTO, OU CUSTEIO VARIÁVEL

O **custeio directo**, ou **custeio variável**, é um tipo de custeio que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados directamente contra o



***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

resultado do período. Desse modo, o custo dos produtos vendidos e os stocks finais de produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis.

Os métodos de Custeio atribuem para cada custo uma classificação específica, na forma de custos fixos ou custos variáveis.

O sistema de custeio variável fundamenta-se na separação dos gastos em gastos variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/venda e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção/venda oscilantes dentro de certos limites. Esse sistema produz informações importantíssimas como a margem de contribuição (contribuição marginal) e é o sistema que proporciona os subsídios necessários para a tomada de decisões nas empresas.

Este método traz informações importantes como a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio que são de grande valia nas tomadas de decisões

Martins (2001, p.216) define o custeio directo ou variável como aquele em que “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo directamente para o resultado, para os stocks só vão, como consequência, custos variáveis”.

Diferentemente do custeio por absorção, o custeio variável parte do pressuposto de que os custos fixos são difíceis de serem alocados aos produtos e, portanto, devem ir directamente para o resultado.

Horngren, Foster e Datar (2000) mencionam que o custeio directo ou variável é um sistema no qual todos os custos variáveis são considerados custos inventariáveis.

Portanto, este sistema só considera como custo do produto os custos variáveis utilizados no processo produtivo, sendo assim, os custos fixos são considerados como se fossem despesas do período, pois estes custos não dependem do volume de produção.



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

4.1.3. CUSTO PADRÃO

Custo padrão: são custos predeterminados, porém, diferentemente dos custos estimados, são calculados com base em parâmetros operacionais, e utilizados em operações repetitivas de produção, onde não compensaria calcular o custo individual de cada repetição.

Segundo Trevisan & Associados (1992), o objectivo principal da utilização do sistema de custeio padrão é o controlo dos custos, ou seja, com base nas metas fixadas para condições normais de trabalho é possível: apurar os desvios do realizado em relação ao previsto; identificar as causas dos desvios; adoptar as medidas correctivas para não reincidência de erros ou para melhoria do desempenho.

No tocante ao custo padrão, conforme Matz, Curry e Frank (1987, p.532), “é o custo cientificamente predeterminado para a produção de uma única unidade, ou um número de unidades do produto durante um período específico no futuro imediato”. Entendem que o custo padrão é o custo planeado de um produto, segundo condições de operação correntes e/ou previstas. Baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, especialmente com respeito à despesa indirecta de produção.

Sendo assim, observa-se que este sistema precisa ser implementado juntamente com outro sistema de custeio, que fornece os custos reais. Assim, pode-se fazer uma comparação entre os custos predeterminados (custo padrão) e os custos incorridos.

4.1.4. ABC – (ACTIVITY BASED COSTING) OU CUSTEIO BASEADO EM ACTIVIDADES

Custeio ABC (*Activity Based Costing*) ou **Custeio baseado em actividades** é um método de custeio que está baseado nas actividades que a empresa efectua no processo de fabricação de seus produtos. Esta é uma metodologia desenvolvida pelos autores **Robert Kaplan e Robin Cooper**, professores da universidade **Harvard Business School**, Estados Unidos, e foi amplamente divulgado no final da década de 1980,



***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

através das suas publicações e consultorias. Fornece um método para o tratamento dos custos indirectos, através da análise das actividades, dos seus geradores de custos, e dos utilizadores.

Considerando que o sistema de custeio “ABC” é o tema central do meu trabalho, importa atribuir-lhe uma atenção particular. Eu pretendo fazer, estudando no capítulo IV. Fazendo uma incursão do estudo do caso para melhor o tentar explicar o método ABC (capítulo V), por fim farei uma conclusão (capítulo V), que resuma a supremacia do método ABC sobre os demais sistemas de custeios.



*O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE*

CAPITULO IV

5. O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ACTIVIDADES OU ABC - ACTIVITY BASED COSTING

5.1. HISTÓRICO DO MÉTODO ABC

Até à Revolução Industrial (século XVIII), conforme Martins (2000), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir às empresas comerciais.

Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do contabilista que, para levantamento do balanço e apuramento do resultado, não dispunha tão facilmente de dados para poder atribuir valor aos stocks. Com a necessidade de avaliar esses stocks, tarefa essa que era fácil na empresa mercantilista, nada mais razoável do que o contador tentar adaptar à empresa industrial os mesmos critérios utilizados na comercial. Assim, a partir da contabilidade financeira (ou geral) surge a contabilidade de custos industrial.

Com a contabilidade de custos, surge o sistema de custeio, que nada mais é do que o método de apropriação de custos e que de acordo com Padoveze (1997), baseado na classificação e comportamento dos custos e despesas, são basicamente dois: custeio por absorção ou tradicional e custeio directo ou variável;

Porém, com o processo evolutivo da economia, esses sistemas, estruturados em conceitos desenvolvidos há quase um século, deixaram de ser eficazes para os gerentes tomarem decisões estratégicas à empresa. O conhecimento exacto dos custos dos produtos, seu perfeito controle e a coerente medição de desempenho tornaram-se importantíssimos, pois segundo Porter (1992), “a base da vantagem competitiva, no actual ambiente de negócios, está no baixo custo e na diferenciação”. Essa nova economia, com mudanças na natureza da competição, fez com que surgisse, na década de 80, um sistema de custeio que dá às organizações uma visão muito mais clara de todo



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

seu processo produtivo. Este sistema é denominado de **Activity-Based Costing (ABC)** ou **Custeio Baseado em Actividades (CBA)**. Um sistema que inicialmente era designado por Kaplan por “Transaction Costing” veio a ser popularizado com a designação de “**Activity-Based Costing (ABC)**”.

Na década de oitenta vários autores, mas em particular Kaplan e Cooper, em associação com a *Harvard Business School*, e pelo *Computer-Aided Manufacturing, International* desenvolveram nos EUA um novo sistema de apuramento de custos que teve como objectivo maior, embora inicial, melhorar o processo de imputação dos custos indirectos aos produtos e serviços (Jones e Dugdale, 2002).

Segundo alguns autores, a abordagem **Activity-Based Costing (ABC)** não é tão “original” como se poderia depreender da leitura dos primeiros artigos de **Robert Kaplan e Robin Cooper** sobre o tópico, publicados em finais da década de oitenta. Propostas para utilizar abordagens baseadas em actividades ou transacções não são recentes (Staubus, 1971; Shillinglaw. 1982). Há porem dois trabalhos que estão na base dos princípios teóricos que sustentam a abordagem ABC proposta por Kaplan e Cooper.

O primeiro trabalho que constituiu uma fonte de inspiração importante, respeita ao pensamento estratégico de Porter (1985) o qual se baseia no conceito de cadeia de valor. Para este autor, uma empresa pode ser definida como um conjunto de actividades. A análise das empresas deve ser feita com base nas suas actividades e no conceito de cadeia de valor, e não recorrendo à análise dos actores produtivos e do valor acrescentado por estes, como era definido até aí. Este autor argumenta que a vantagem competitiva de uma organização resulta de possibilitar ao cliente um valor superior ao dos seus concorrentes, ou um valor equivalente mas a um custo menor, isto é, diversificando ou produzindo a baixo custo.

Uma segunda fonte de inspiração terá sido o trabalho de Miller e Vollmann (1985). Estes autores alertam para o facto dos custos indirectos constituem uma parte oculta do

trabalho na empresa e consequentemente dos custos dos produtos. Criticam quem relaciona os custos indirectos com as quantidades produzidas (modelo baseado no volume), mantendo os custos indirectos ocultos, e propõem um modelo baseado nas transacções, que enfatizam a importância da qualidade, flexibilidade, entregas atempadas, melhorias na concepção e variedade de produtos. Identificaram quatro tipos de transacções:

1. Transacções logísticas;
2. Transacções de equilíbrio;
3. Transacções de qualidade;
4. Transacções de mudança.

5.2. O NOVO AMBIENTE DE NEGÓCIOS DAS EMPRESAS: LIMITAÇÕES DOS SISTEMAS CONVENCIONAIS DE APURAMENTO DE CUSTOS.

O desenvolvimento da abordagem ABC está associado às limitações e insuficiências dos sistemas tradicionais de apuramento de custos. Tais limitações tornaram-se mais evidentes a partir da 2ª metade do século XX com o aparecimento de um novo ambiente de negócios (Bromwich e Bhimani 1994).

A nova envolvente empresarial caracteriza-se pelo aparecimento de tecnologias e métodos sofisticados de produção (como o CAD – Computer Aided Design, CAM – Computer Aided Manufacturing, CIM – Computer Integrated Manufacturing, MRP – Manufacturing Resource Planning etc.), pelo aumento de concorrência (que deixa de ser local e passa a ser global) e acréscimo do nível de exigência dos clientes.

A conjugação destes factores conduziu a que as organizações passassem a produzir produtos substancialmente mais complexos, recorrendo a novos modelos de produção (gammas muito diversificadas fabricadas em lotes de reduzidos volumes) e desenvolver actividades, que no passado eram pouco relevantes, mas que agora se tornaram cruciais para garantirem a sua sobrevivência e sucesso. Algumas dessas actividades são por



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

exemplo, o controlo de qualidade, marketing, concepção de produtos, engenharia, entre muitas outras.

5.3. ALTERAÇÃO DE ESTRUTURA DE CUSTOS DAS ORGANIZAÇÕES

Os custos directos (matérias directas e mão-de-obra directa) deixaram de ter um peso tão significativo na estrutura de custos das organizações como outrora, em consequência da realização das actividades e dos avanços tecnológicos.

Em contrapartida, os custos indirectos (GGF – Gastos Gerais de Fabrico) passaram a ter um peso preponderante na actual forma de analisar a estrutura de custos da maior parte das organizações. Para além do peso que assumem na actual estrutura de custos, a realização deste tipo de actividades comportam custos cuja variação não está associada a variações de volumes de *outputs* – (Miller e Vollmann, 1985).

Os sistemas tradicionais de imputação de custos, baseiam-se no pressuposto de que os custos indirectos são causados pela produção e pelas vendas, adoptando bases de imputação dos custos aos produtos baseados em volumes de *output* (números de horas-homem, valor de MOD, números de horas-máquina, número de unidades produzidas, consumo de, matérias directas, etc.).

O pressuposto de que os custos indirectos são proporcionais a volumes de output pelos sistemas convencionais de Contabilidade de Gestão tem vindo a conduzir a que os custos de muitos produtos e serviços sejam erradamente calculados e levem os gestores a tomarem decisões potencialmente prejudiciais às organizações (Innes e Mitchellm 1998).

Foi a consequência destas limitações que levaram alguns investigadores a responsabilizarem os sistemas tradicionais de Contabilidades de Gestão pelo insucesso económico de muitas empresas Ocidentais nas décadas de 70 e 80 e a desenvolverem a abordagem ABC como já foi referido anteriormente.



*O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE*

5.4. ALGUNS CONCEITOS QUE SÃO CENTRAIS À ABORDAGEM ABC

5.4.1. Actividade

A actividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologia, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objectivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, a actividade não se refere apenas a processo de manufactura, mas também à produção de projectos, serviços, etc. (Nakagawa, 1994).

Segundo Kaplan, uma actividade “é um conjunto de acções ou tarefas cujo fim, a curto prazo, é acrescentar valor, ou permitir esse acréscimo de valor, a um objecto”.

Para Cruz (2000) actividades é conjunto de procedimentos que deve ser executado com a finalidade de produzir determinado resultado.

Pryor (2000) descreve que a análise de valor é o processo de analisar todas as actividades de departamento ou de um processo de negócio para determinar a contribuição de cada actividade de encontro com as expectativas dos clientes. O objecto de análise de valor é de otimizar aquelas actividades que acrescentam valor e eliminar ou reduzir as actividades sem valor acrescentado.

As actividades de valor acrescentado adicionam algo que o cliente precisa num produto ou serviço – para a Ford Motor Company “a voz do cliente determina o valor”.

As actividades sem valor acrescentado adicionam custos e tempo para produzir produtos ou serviços, mas não acrescenta valor do ponto de vista do cliente. Se o cliente não está disposto a pagar uma determinada actividade, então ela é sem valor acrescentado – Glad & Becker (1996).

5.4.1.1. Tipos de Actividades na Abordagem ABC

Segundo Cooper (1990) existem quatro tipos de actividades possíveis num sistema ABC:

1. ***Actividades associadas ao volume de outputs (“unit-level activities”)*** – Este tipo de actividades correspondem àquelas cujos recursos são consumidos e usados sempre que uma unidade adicional de *output* é produzida ou vendida. A quantidade de recursos consumidos por este tipo de actividades é, pois, proporcional a volumes de produção e vendas. Por exemplo, se uma empresa decidir aumentar o seu volume de produção em 5%, os custos desta actividade também sofrerão um aumento de 5%.
2. ***Actividades associadas ao número de lotes (“batch-level activities”)*** – Estas actividades são realizadas sempre que um novo lote de produtos é fabricado. Os custos das actividades ***“batch-level”*** variam em função de número de lotes e ordens de produção e não em função do volume de produção e vendas como sucedia com as actividades do tipo ***“unit-level”***. Os recursos necessários para realizar este tipo de actividades são independentes do número de unidades fabricadas no lote de produção. Por exemplo, os custos das actividades preparar as máquinas (*setup*) para uma nova ordem de produção, comprar matérias aos fornecedores e processar as ordens dos clientes, são independentes, respectivamente, do número de produtos fabricados após o *setup*, do número de *itens* que compõem a ordem de compra a um fornecedor e do número de produtos encomendados por um cliente.
3. ***Actividades associadas ao número de linhas de produto e serviços (“product-sustaining e service-sustaining activities”)***. Estas actividades ocorrem com o objectivo de vir a permitir a produção e venda das várias linhas de produtos e serviços da empresa. Como exemplos deste tipo actividades podem-se citar os seguintes: a manutenção/actualização de especificações dos produtos e serviços, prestação de apoio técnico a linha de produtos e serviços, e o *design* de processos e teste individual de produtos.

4. *Actividades de suporte ao negócio (“facility-sustaining activities” ou “business-sustaining activities”)* – Tratam-se de actividades que são estruturais à organização e que ocorrem independentemente do volume de *output*, número de lotes ou ordens de produção, e do número de linhas de produtos/serviços e dos clientes da organização. São realizadas para permitir que o objectivo de produzir e vender seja possível na empresa.

Os custos dos três primeiros tipos de actividades podem ser atribuídos aos vários objectos de custeio através de relações de causalidade. No entanto, os custos das actividades de suporte ao negócio só arbitrariamente podem ser atribuídos aos objectos de custeio. Segundo Cooper (1993), a **principal diferença entre os sistemas de custeio tradicionais e o ABC** consiste no facto de os custos das actividades “*batch-level*” e “*product/service-sustaining activities*” poderem ser atribuídas aos objectos de custeio com base em *cost drivers* que não os tradicionais, os quais, como já se referiu, admitem a existência de uma relação de proporcionalidade directa entre volumes de *output* e os custos das actividades. As actividades “*unit-level*”, “*batch-level*” e “*product/service-sustaining*” devem ser analisadas e compreendido o comportamento dos custos nelas incluídas de forma a se seleccionarem os *cost drivers* mais adequados. Cooper recomenda que, para que um sistema ABC seja devidamente conceptualizado, se procure articular a natureza das actividades com a natureza dos *cost drivers*, o mesmo é dizer, seleccionar *cost drivers* baseados em volume de *outputs* para as actividades “*batch-level*” e “*product/service-sustaining*”.

5.4.1.2. Hierarquia das Actividades

Segundo Boisvert (1999), o ABC reconhece a empresa como um conjunto de processos, compostos de actividades que, por sua vez, podem ser divididas em tarefas.

A figura abaixo evidencia as relações existentes entre os processos, as actividades e as tarefas.

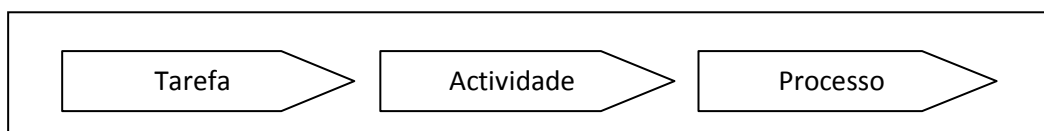


Figura1 – Relação entre os processos, as actividades e as tarefas

Fonte: Boisvert (1999)

5.4.2. Processo

Segundo Davenport (1998), **processo** é simplesmente um conjunto de actividades, estruturas e medidas destinadas a resultar num produto especificado para determinado cliente ou mercado. Ele descreve que um processo é, portanto, uma ordenação específica das actividades de trabalho no tempo e no espaço, com um começo, um fim, *inputs* e *outputs* claramente identificados: uma estrutura para acção.

5.4.3. Tarefas

Segundo Ching (1995), “as **tarefas** caracterizam-se como componentes comuns de uma actividade; elas nos dizem como uma actividade é realizada”.

5.4.4. Cost drivers /As unidades de obra

São na sua essência bases de imputação. Unidade de medida utilizada para distribuir os custos os recursos – são exemplo, os custos indirectos. Visam, pois, medir o volume de trabalho e esforço subjacente à realização das actividades, permitindo avaliar o seu nível de uso pelos objectos de custeio.

Na abordagem ABC existem dois tipos de *cost drivers*: os *cost drivers* de recursos (“*resource cost drivers*”) e os *cost drivers* de actividades (“*activity cost drivers*”). Os primeiros são usados no primeiro estágio do ABC (estádio esses que vai ser demonstrado mais adiante) para alocar os custos do recursos às actividades, enquanto

**O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE**

que os segundos são adoptados para proceder à atribuição dos custos das actividades aos objectos de custeio.

No processo de implementação de um sistema ABC a escolha da natureza dos *cost drivers* está dependente dos seguintes factores: (1) custo de se medirem as quantidades que lhe estão associadas; (2) do seu nível de correlação com o consumo de actividade pelo objecto de custeio; e (3) do comportamento que induz.

Igualmente, o número de *cost drivers* que são seleccionados para um sistema ABC está dependente de diversos aspectos, nomeadamente: (1) do nível de rigor que se pretende atingir no apuramento do custo dos produtos; (2) do uso de *cost drivers* imperfeitamente correlacionados; e (3) do grau de diversidade dos produtos fabricados, bem como dos seus volumes de produção.

QUADRO IV
EXEMPLOS DAS ACTIVIDADES E DE COST DRIVERS
(F. COLLINS & M. WERNER, 1992)

Centro	Actividades	Cost drivers
Planificação	Desenho de planos	Nº de produtos a produzir
	Especificações	Nº de novos produtos
	Controlo de qualidade das máquinas	Nº de máquina
Produto	Preparar as ordens de fabrico	Nº de ordens de fabricação
	Preparar as máquinas	Utilização das máquinas
	Utilização das máquinas	Horas máquina
Armazém	Transporte de produtos	Nº de produtos terminados

5.4.5. Recursos

Segundo Glade e Becker (1996), “os recursos são elementos económicos que vão ser imputados as actividades através dos indutores de Recursos”. Como exemplo de

recursos, podemos referir toda a estrutura de custos indirectos de uma empresa, nomeadamente os custos com pessoal, amortizações, fornecimento serviço externo, etc. Para Turner (2005), o **indutor de recurso** é uma medida dos custos dos recursos usados nas actividades, ele “transporta” os custos dos recursos e imputa-os às actividades. Exemplos de indutores de recursos podem ser: tempo de mão-de-obra, os kilowatts consumidos, o valor de equipamento, etc.

5.4.6. Objecto de custo

Turney (1991) identifica os objectos de custos como “o ponto final para o qual os custos são apropriados. O objecto de custo é a razão pela qual o trabalho é desenvolvido em uma companhia” Pode ser um produto, um cliente, um canal de distribuição, uma linha de produtos, ou qualquer serviço que se queira custear, para as mais diversas finalidades.

Os custos directos são facilmente alocados aos objectos de custos, não precisando passar pelas actividades. Porém, existem outros custos, chamados indirectos, em que a alocação directa não é possível; dessa forma, são alocados às actividades, para uma posterior alocação aos objectos de custos. Nessas alocações, o Custeio Baseado em Actividades utiliza os direccionadores de custos (*cost drivers*) e procura retratar o que provoca os custos no processo de elaboração dos produtos.

5.4.7. Centro de actividades ou de Processo

É um conjunto ou colecção de actividades relacionadas entre si, tais como as que são praticadas num determinado departamento funcional de uma empresa.

5.5. CONCEITOS DO MÉTODO ABC

O sistema de custeio baseado em actividades (ABC – Activity Based Costing) consiste na identificação, análise e alocação de custos aos processos de uma determinada empresa, visando gerir melhor o lucro. O uso deste método permite uma melhor mensuração dos custos. Os recursos são atribuídos a cada actividade; em



*O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE*

seguida, as actividades são atribuídas a objectos de custo com base no seu uso. O custo baseado em actividades reconhece os relacionamentos de causa dos responsáveis pelos custos das actividades. Este sistema procura, igualmente, amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio, necessários aos sistemas tratados anteriormente, principalmente no que tange ao sistema de custeio por absorção.

Este sistema de custeio é ainda uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das actividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objectos de custos.

Nele, os custos tornam-se visíveis passando a ser alvos de programas de redução e de aperfeiçoamento de processos, auxiliando, assim, as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes. Com seu poder de assinalar as “causas” que levam ao surgimento dos custos, o ABC permite aos gerentes uma actuação mais selectiva e eficaz sobre o comportamento dos custos da organização. E, pelas suas próprias características, tem como fortes candidatas a sua implementação as organizações que utilizam grande quantidade de custos indirectos no seu processo produtivo e que tenham significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

Inicialmente, desenvolvido para as empresas de produção para melhorar a gestão dos custos, o sistema de custeio ABC também está sendo aplicado com o mesmo sucesso nas empresas de serviços. De um modo geral, segundo Kaplan (1998), as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado em actividade.

Segundo Martins (1996), o Custeio Baseado em Actividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indirectos. Esse autor **define o ABC** como “uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das actividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos”.



*O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE*

Para o mesmo autor, a ideia básica é atribuir primeiramente os custos às actividades e posteriormente atribuir custos das actividades aos produtos. A atribuição de custos às actividades é feita de uma forma criteriosa de acordo as seguintes prioridades:

- 1) **Alocação directa:** isto se faz quando há uma identificação clara, directa e objectiva de certos itens de custos com certas actividades;
- 2) **Rastreamento:** é uma alocação com base na identificação da relação, causa - efeito, entre a ocorrência da actividade e a geração de custos. Essa relação é expressa através de direccionadores de custos de primeiro estágio, também conhecidos como direccionadores de custos e recursos;
- 3) **Rateio:** o rateio é realizado quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação directa, nem o rastreamento.

Sendo assim, primeiramente faz-se o rastreamento dos custos que cada actividade causou, atribuindo-lhes estes custos, e posteriormente verificam-se como os portadores finais de custos consumiram serviços das actividades, atribuindo-lhes os custos definidos.

Este sistema tem como fundamento básico a busca do princípio da causa/acção, ou seja, procura identificar de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo, para lhe imputar o valor.

De acordo com o mesmo autor, “para atribuir custos às actividades e aos produtos utilizam-se de direccionados”. Martins (2003). Ensina ainda que “há que se distinguir dois tipos de driver/direccionador: **drivers/direccionadores de custos de recursos**, e os **drivers/direccionadores de custos de actividades**”

Tabela 1- Drivers de Custos e Drivers de Recursos

Drivers/Direccionadores de Recursos	Drivers/Direccionadores de Custos
Identifica como as actividades consomem recursos e serve para custear as actividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as actividades.	Identifica como os produtos consomem actividades, indica a relação entre as actividades e os produtos.
Recurso → Actividade	Actividade → Produto

O citado autor continua afirmando que “o primeiro identifica a maneira como as actividades consomem recursos e serve para custear as actividades” e que “o segundo identifica a maneira como os produtos consomem actividades e serve para custear produtos”.

Para Eller (2000), “o Custeio Baseado em Actividades parte da premissa de que as diversas actividades desenvolvidas geram custos e que os produtos consomem essas actividades”.

Nakagawa (2001), conceitua actividade “como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objectivo a produção de produtos”.

Assim para o estudo do método ABC deve-se ponderar sobre as actividades envolvidas em cada processo de produção, seja de uma mercadoria ou um serviço.

5.6. A ESTRUTURA DO ABC

Assim como o sistema tradicional de custeio, o ABC é um sistema que processa a locação em duas etapas: na primeira estabelece a forma como os recursos consumidos são alocados nos centros de actividades e, na segunda, dirige a alocação/distribuição dos centros de actividades aos objectos de custos. O método baseia-se, portanto, no

princípio de que são as actividades desenvolvidas nas empresas que causam os custos, ao consumir os recursos, e que são os objectos de custos que consomem as actividades. A identificação das actividades para implantação do ABC é indispensável, uma vez que este prevê uma alocação de custos que passa pelas actividades até chegar aos objectos de custos.

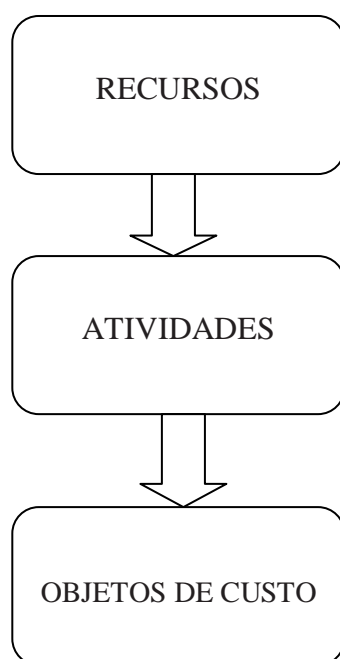


Figura 2 - Estrutura do ABC

5.7. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DO MÉTODO ABC

5.7.1. Principais aspectos

Reclamando da necessidade de um nova sistema que impute com maior precisão os custos indirectos aos processos, produtos e clientes, Kaplan e Cooper propõem o ABC. Este sistema introduz o conceito de actividade como nuclear no apuramento dos custos dos produtos e na análise dos processos desenvolvidos nas organizações. As actividades consiste nas acções realizadas de forma a atingirem-se os objectivos e as funções

O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

propostas pelas organizações (Berliner e Brimson, 1988), e por sua vez, os processos consistem num conjunto interligado de actividades que estão relacionadas entre si através dos seus *inputs e outputs*. Como se pode verificar pela análise do eixo vertical da figura 3, são as actividades que ocorrem numa organização que consomem os recursos.

O lema do *Activity-Based Costing* é de que “***as actividades consomem recursos e os produtos resultam das actividades***”. Por outras palavras, os custos, os quais estão associados à utilização e ao consumo de recursos, são causados pelas actividades e não pelos produtos. Os produtos, apenas, consomem as actividades necessárias para a sua obtenção. No eixo horizontal da mesma figura, podemos também compreender a relevância do conceito de actividades para analisar a eficiência dos processos realizados na organização. Cada actividade tem subjacentes *inputs e outputs*. Os *outputs* fornecem importante informação sobre como as actividades foram realizadas e, em último instância, sobre o desempenho organizacional. O eixo horizontal desta figura enfatiza a gestão das actividades, enquanto que o eixo vertical evidencia o apuramento dos custos. A gestão das actividades utiliza o ABC para proceder à análise da relação que se estabelece ao realizar uma actividade, permitindo simultaneamente analisar a utilização dos factores na sua execução.

Em síntese, o **principal objectivo** do ABC é demonstrar e evidenciar como estão a ser geridas as actividades de apoio, nomeadamente, “design”, conservação e manutenção, planeamento e controlo, controlo de qualidade, compras, armazenagem e movimentação, vendas e distribuição, serviços administrativo e de pessoal, etc. e em que medida os produtos, serviços, clientes, etc., consomem ou utilizam estes recursos.

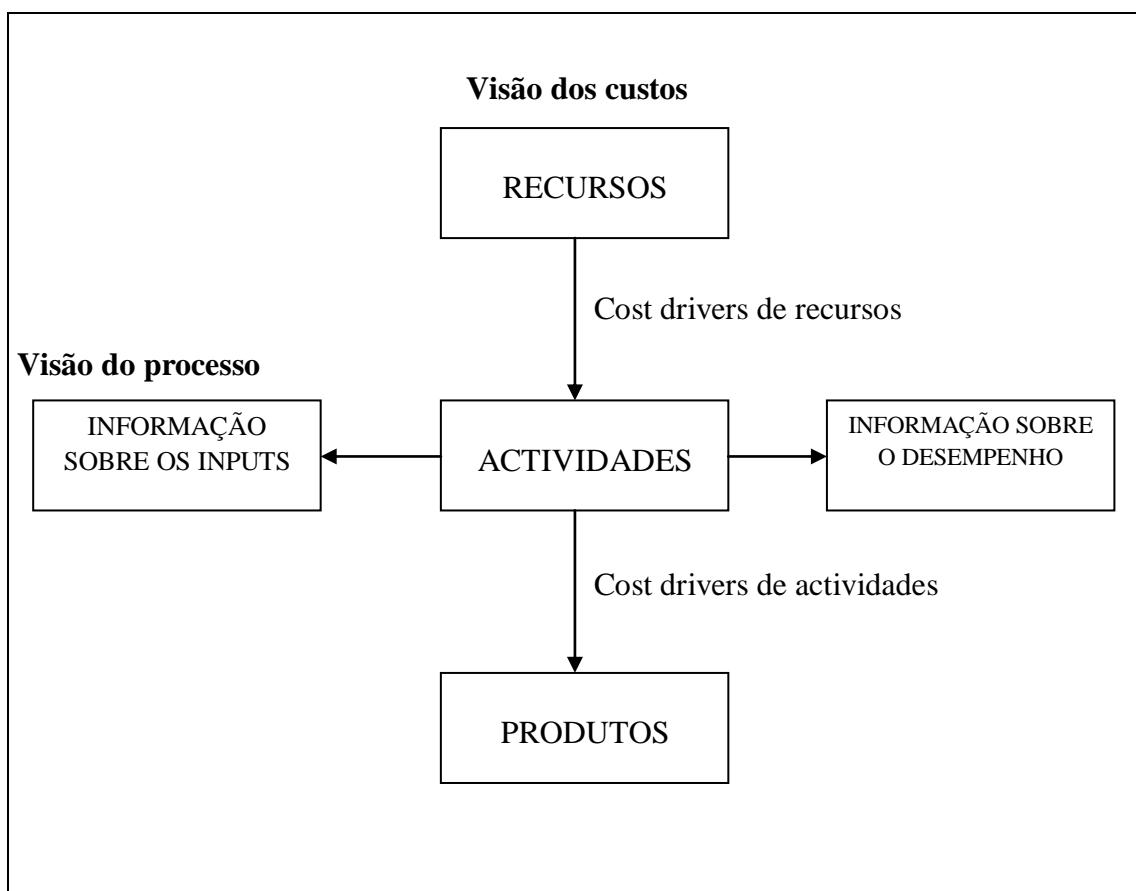
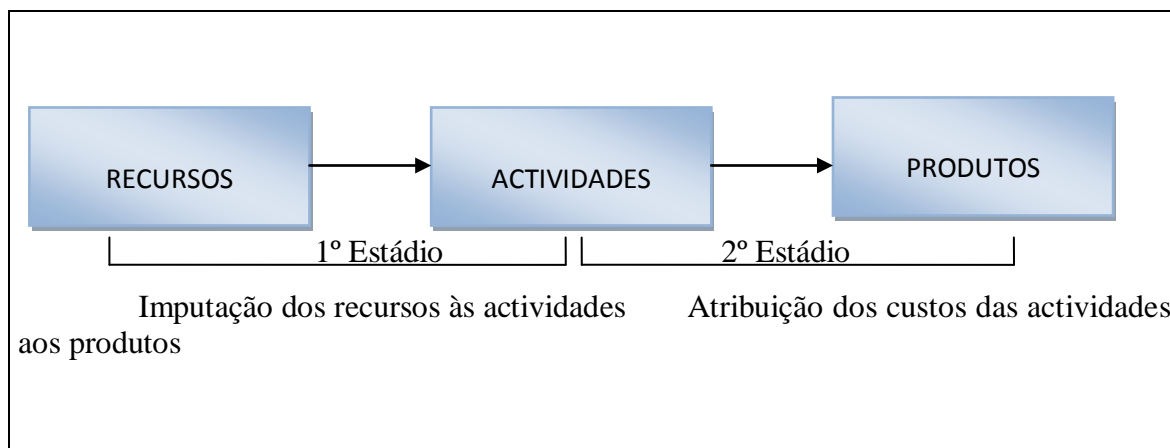


Figura 3 – ABC: Visão dos custos e visão do processo

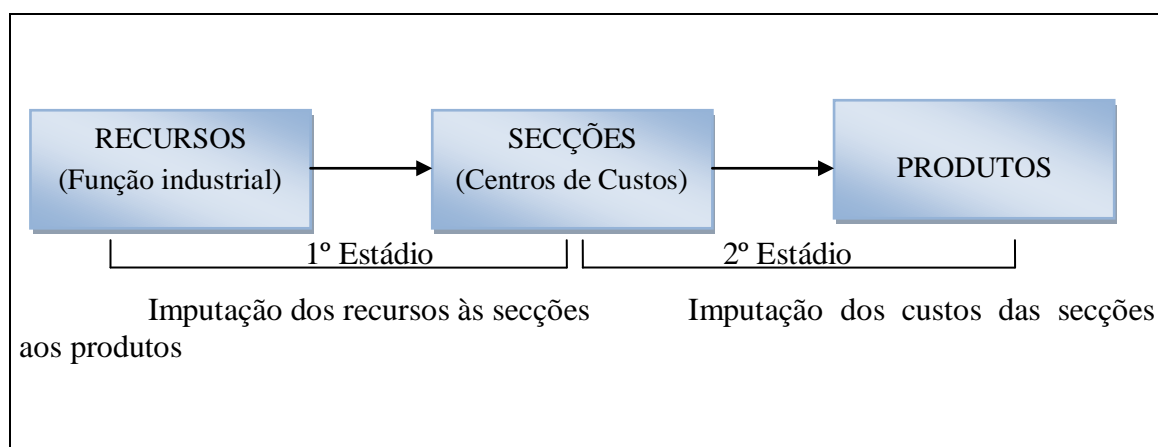
Fonte: Major, Maria João e Vieira, Rui (2009)

O ABC pode ser descrito como um sistema baseado em dois estádios – ver a figura 4. O primeiro dos estádios comporta a imputação dos custos dos recursos às actividades desenvolvidas na organização. Estes são imputados em função de relações de causa e efeito entre as actividades e os recursos expressas pelos “*cost drivers* de recursos”. O segundo estádio consiste na atribuição dos custos das actividades ocorridas na organização pelos produtos em função do respectivo consumo das actividades. Este processo de atribuição dos custos das actividades é feito através dos “*cost drivers* de actividades”. Os *cost drivers* enquanto medidas do uso dos recursos (*cost drivers* de recursos) e das actividades (*cost drivers* de actividades) permitem atribuir os custos, respectivamente em cada um dos estádios do ABC, às actividades e aos produtos. A figura 4 - apresenta esquematicamente esses dois estádios do sistema ABC.



A figura 4 - Estádios subjacentes ao sistema ABC

Identicamente ao ABC, o método das secções homogéneas baseia-se em dois estádios para efeitos de apuramento dos custos dos produtos. A figura 5, que se apresenta seguidamente, visa evidenciar esses estádios:



A figura 5 - Estádios subjacentes ao Método das Secções Homogéneas

Como se pode observar, no método das secções homogéneas, no primeiro estágio procede-se à imputação dos recursos associados à função industrial das empresas às secções (centros de custos) industriais e de aprovisionamento. No segundo estágio, faz-se a distribuição dos custos de funcionamento das secções pelos produtos.

5.8. ETAPAS DA IMPLEMENTAÇÃO DO MÉTODO ABC

Implementar com “sucesso” um sistema ABC requer conhecimentos de natureza técnica, mas também, envolve questões de natureza comportamental, política e cultural. Segundo Drury (2004), as principais etapas que a literatura recomenda num processo de implementação do sistema ABC são os seguintes:

- ***Etapa 1 – Identificação das actividades desenvolvidas na organização.*** Para se identificarem as actividades realizadas há, naturalmente, que conhecer o que é feito na organização. Em consequência, recomenda-se, nesta etapa, que se proceda ao exame do espaço físico da organização, através de um mapa, para que se possa compreender como é que o trabalho realizado está a ser afecto ao espaço.
- ***Etapa 2 – listagem dos vários recursos da organização e sua imputação às actividades através de cost drivers de recursos.*** Os recursos de toda a organização devem ser listados, através de informação disponibilizada pelo sistema de informação de contabilidade financeira da empresa. Alguns desses recursos poderão ser facilmente atribuídos às actividades identificadas na etapa 1. Esta situação sucederá sempre que a ocorrência dos recursos esteja associada a uma actividade específica.
- ***Etapa 3 – Cálculo dos custos das actividades e selecção dos cost drivers de actividades.*** Após se ter identificado as relações de causalidade entre as actividades e os recursos da empresa e imputado àquelas os custos dos recursos utilizados, está-se em condições de apurar o custo das actividades. A determinação do custo das actividades possibilita aos gestores da organização importante informação com vista à gestão das actividades e controlo dos custos.
- ***Etapa 4 – Cálculo dos cost drivers rates e atribuição dos custos das actividades aos objectos de custeio.*** Os *cost drivers rates* devem ser calculados nesta etapa, através do quociente entre os custos de cada uma das actividades e o total do *cost drivers* para o conjunto dos objectos de custeio que requerem cada uma das

actividade da organização. Este quociente fornece informação relevante sobre *quanto custa realizar uma unidade de cada uma das actividades* da organização.

5.9. EVOLUÇÃO DA ABORDAGEM DO MÉTODO ABC

Os sistemas ABC que surgiu em meados dos anos 80 para satisfazer a necessidade d informação mais correcta em termos de custos atribuídos a produtos, serviços, clientes e canais de distribuição, evoluiu ao longo dos anos. Uma análise desta evolução pode ser feita a dois níveis: evolução conceptual que se traduziu em objectivos cada vez mais amplos e evolução dos trabalhos publicados em revistas académicas e profissionais.

5.9.1. Evolução conceptual

Mecimere e Bell (1995), tendo por base as necessidades de informação das organizações, identificaram três gerações de modelos ABC (ver tabela 2). Na primeira geração, os sistemas de apuramento de custos preocupam-se fundamentalmente com a melhoria na determinação do custo dos produtos, separando as actividades que acrescentam valor das que não acrescentam valor, com o objectivo de eliminar estas últimas. Uma das contribuições desta fase é o reconhecimento de que nem todos os *cost drivers* estão associados ao volume de produção. A principal limitação deste sistema é que procura melhorar a imputação dos custos aos produtos sem gerir as actividades e as interligações entre estas. Para além disso, centram a atenção exclusivamente em aspectos internos da organização, ignorando a sua envolvente.

A segunda geração de sistema de custeio preocupa-se com a gestão das actividades e dos processos. A ideia é que mais importante que o apuramento dos custos baseados nas actividades é a gestão destas, considerando que as actividades pertencem a um processo maior dentro da organização. Esta preocupação com a melhoria contínua e com a ideia de que é mais importante a qualidade das actividades que o seu custo está relacionada com a publicação do artigo de Johnson (1992) e do debate daí resultante Kaplan (1992). Nesta fase, assumem particular importância os indicadores de desempenho das

***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

actividades para avaliar a realização de processos. Estes indicadores substituem o uso tradicional de indicadores exclusivamente financeiros.

Já a terceira geração preocupa-se com as unidades de negócio e o seu relacionamento com os outros negócios internos e externos à organização. De facto a preocupação é a análise de valor percebido pelo cliente, incluindo a análise das actividades internas e externas e como estas afectam os custos.

Tabela II- Comparação entre as três gerações do sistema ABC

	Primeira Geração	Segunda Geração	Terceira Geração
Actividades	Produtos	Processo	Unidades de negócio
Estrutura de planeamento e controlo	Centro de custos	Centro de custos	Unidades de negócio
Custos	Industriais	Processo – Inclui industriais, administrativos e de distribuição	Internos e externos
Informação	Rendibilidade por produtos	Rendibilidade por processos	Rendibilidade por clientes
Objectivo	Custo dos produtos (valor das actividades)	Melhoria dos processos (reengenharia)	Gestão dos clientes (satisfação dos clientes)

Fonte: Major, Maria João e Vieira, Rui (2009)

Mecimere e Bell (1995) classificam estas três gerações do ABC como uma abordagem “micro” e prevêem uma quarta geração, cujo sistema irá fornecer informações sobre toda a organização, transformando-se numa abordagem “macro”.

**O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE**

Posteriormente, Kaplan e Cooper (1998) desenvolveram um outro modelo que identifica quatro fases distintas em termos de evolução dos sistemas de contabilidade de gestão.

A tabela III que se segue nos demonstra o Modelo dos quatro estádios.

Características dos sistemas	Fase I Inconsistentes	Fase II Relatórios externos	Fase III Especializados	Fase IV Integrados
Qualidade dos dados	Muitos erros Grandes desvios	Satisfaz os princípios contabilísticos	Base de dados partilhados Sistemas independentes Vínculos informais	Sistemas e base de dados completamente relacionados
Relatórios financeiros externos	Inadequados	Adequados	Mantém-se os sistemas da fase II	Sistemas de relatórios externos
Custos por produto/cliente	Inadequados	Não exactos e Custos e proveitos “escondidos”	Vários sistemas ABC autónomos	Sistemas ABC integrados
Controlo estratégico e operacional	Inadequados	Feedback limitado Feedback com atraso	Vários sistemas autónomos de avaliação de desempenho	Sistemas de avaliação de desempenho estratégico e operacional

Fonte: Major, Maria João e Vieira, Rui

5.9.2. Evolução das publicações académicas e profissionais

Lukka e Granlund (2002) identificaram três abordagens diferentes de investigação em contabilidade de gestão, ilustrando-as através do ABC: uma abordagem mais de consultoria (“*consulting research*”) com um estilo prescritivo e uma forte ênfase em aspectos práticos, uma abordagem mais “científica” (“*basic research*”) procurando estudar de forma “neutral” e com rigor científico a teoria e a prática empresarial e, finalmente, uma abordagem mais crítica (“*critical research*”) usando teorias sociológicas e filosóficas.

A investigação com estilo prescritivo dominou a primeira fase da literatura do ABC, quando as questões relacionadas com o apuramento de dos custos eram a preocupação principal. Tendo por fundo o livro *Relevance Lost* (Johnson e Kaplan, 1987), os artigos da leitura simples fornecer fundamentalmente contribuições técnicas: identificar quando e se o ABC é necessário, sugerir número e tipo de actividades e *cost drivers*, etc.

Lukka e Granlund (2002) concluem que esta abordagem é orientada para a construção de um mercado para o ABC como forma de “aumentar a qualidade dos sistemas de apuramento de custos das organizações e, por consequência, apoiar a sua gestão.”

O objectivo da investigação mais “científica” é descrever, explicar e compreender de forma neutral e com rigor científico como e porquê o ABC é usado de forma a contribuir e expandir o conhecimento e as teorias sobre a contabilidade de gestão.

Por fim, a investigação crítica apoia-se em abordagens filosóficas e /ou sociológicas de forma a definir e contextualizar os problemas de uma forma mais abrangente e dinâmica. Reconhece-se a necessidade de estudar as complexas ramificações sociais e organizacionais que a contabilidade pode ter e procura-se explicar a ligação entre esta e a mudança social. Lukka e Granlund (2002) concluem que a investigação crítica tipicamente combina uma análise conceptual com um estudo empírico, e que o seu



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

objectivo principal é consciencializar para o papel e a influência que a contabilidade tem.

5.10. OS OBJECTIVOS DO ABC

O sistema de custeio ABC permite melhor visualização dos custos através da análise das actividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objectos de custos. Nele, os custos tornam-se visíveis e passam a ser alvos de programas para sua redução e de aperfeiçoamento de processos, auxiliando, assim, as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes. Com seu poder de assinalar as causas que levam ao surgimento dos custos, o ABC permite aos gerentes uma actuação mais selectiva e eficaz sobre o comportamento dos custos da organização.

O ABC determina que actividades consomem os recursos da empresa, agregando-as em centros de custos por actividades. Em seguida, e para cada um desses centros de actividades, atribui custos aos produtos baseado em seu consumo de recursos. Com isso, é possível se determinar quais são os produtos sub-custeados e quais são os super-custeados, possibilitando uma melhoria nas decisões dos gestores. O ABC permite ainda que se tome acções para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos, como a melhora dos serviços, avaliação das iniciativas de qualidade, corte de desperdícios, aprimoramento dos processos de negócio da empresa, entre outros

No sistema de custeio ABC a atribuição dos custos indirectos são feitos em dois estágios. No primeiro estágio, denominado de “*custeio das actividades*”, os custos são direccionados as actividades. No segundo estágio, denominado de “*custeio dos objectos*”, os custos das actividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes.

Pelas suas próprias características, o ABC tem como fortes candidatas a sua implantação as organizações que utilizam grande quantidade de custos indirectos no seu



**O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE**

processo produtivo e que tenham significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

Embora suficientemente simples, o sistema de custeio ABC, tem contribuído para melhorar sensivelmente a tradicional metodologia de análise de custos. Seu *objectivo é rastrear as actividades mais relevantes*, para que se identifiquem as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa. Por meio dessa análise de actividades, busca-se planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa.

5.11. ESTUDO COMPARATIVO: MÉTODO TRADICIONAL & MÉTODO ABC

Segundo Kaplan (1988), muitas organizações foram reconhecendo, ao longo dos tempos, que não tinham sistemas de controlo de custos adequados, que conseguissem medir atempada e eficientemente os seus custos de forma a melhorar a sua capacidade competitiva.

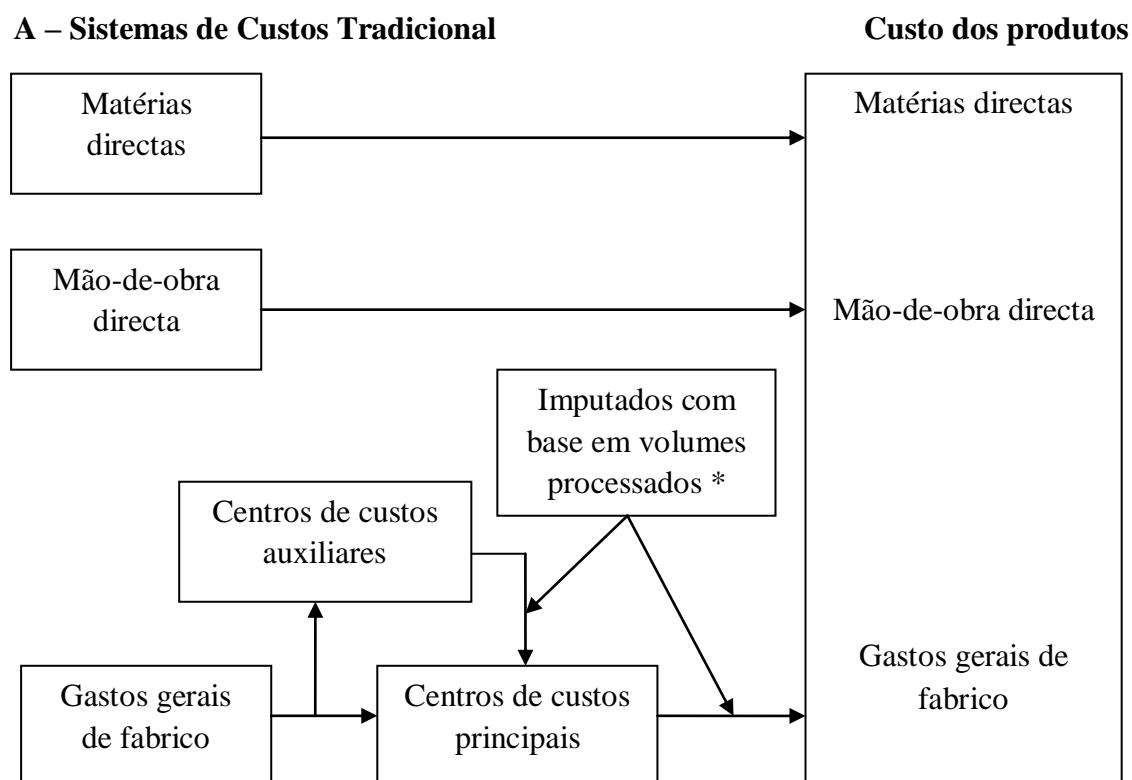
Na realidade, para os defensores do ABC, a alteração das organizações e os ciclos de vida do produto cada vez menores, bem como um leque de clientes cada vez mais exigente, levou a alterações no comportamento dos custos das organizações, sendo que passaram a existir cada vez mais falhas nos sistemas de apuramento desses mesmos custos, defendendo que a informação produzida pelos sistemas de custo convencionais produziam informação distorcida e demasiado agregada para se conseguirem tomar decisões de planeamento e controlo, adequada e atempadamente.

Kaplan (1988), considera que os métodos de custeio tradicional não providenciavam a informação necessária para imputar aos produtos os custos indirectos, tendo criado um sistema paralelo, de forma a que os gestores conseguissem verificar o impacto de determinadas actividades na concepção dos produtos. Estes novos sistemas foram sendo criticados ao longo dos anos, tendo surgido um novo sistema que imputa ao custo dos

produtos, os custos indirectos, mas com novas formas de alocação como sendo as horas-homem e/ou horas-máquina que melhor valorizam e traduzem o “peso” desses custos, no custo dos produtos possibilitando aos gestores uma melhor forma de avaliação do desempenho, bem como analisar se os preços praticados nos produtos traduzem, de facto, uma margem correcta sobre o seu lucro e, ainda, reduzir actividades que não tragam valor acrescentado à produção.

Apesar das semelhanças entre o método tradicional e o método ABC, importantes diferenças podem ser apontadas entre estes dois sistemas (ver a figura 6 – A e B): Em primeiro lugar, as secções que assumem um papel central no método tradicional, são trocadas por actividades na abordagem ABC.

A – Sistemas de Custos Tradicional



* horas homem, horas máquina, quantidades de matérias, vendas etc.

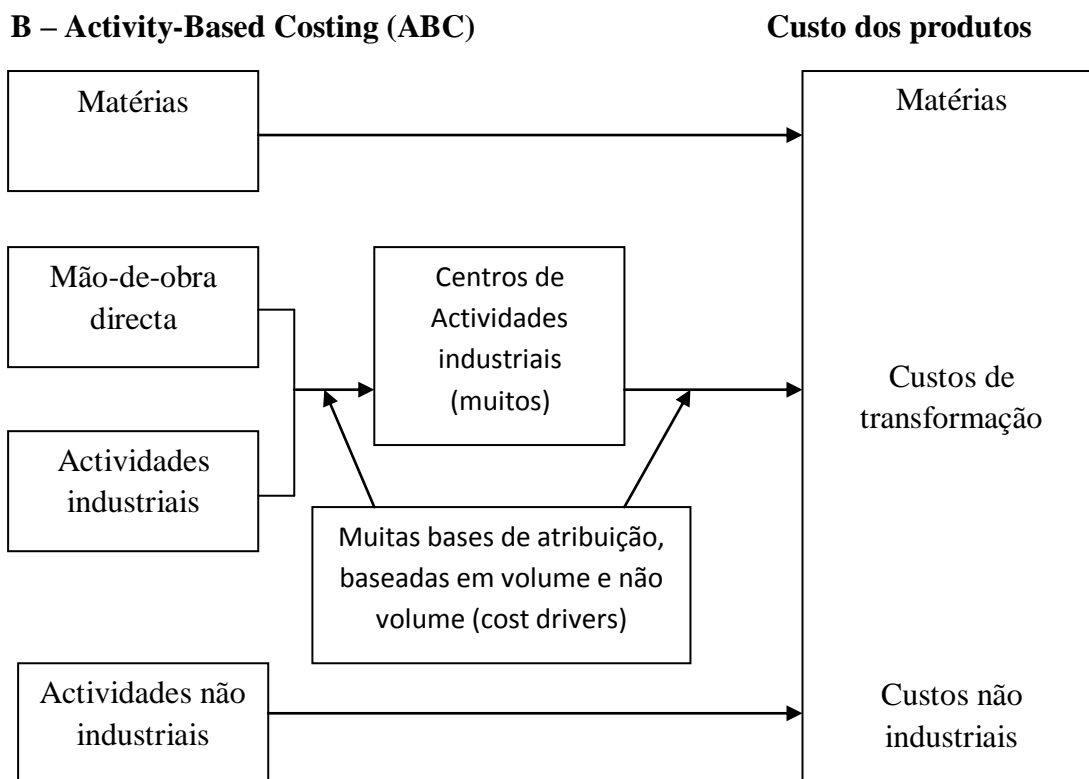


Figura 6 – O sistema Tradicional de Apuramento de Custos e o ABC

Fonte: Major, Maria João e Vieira, Rui

Os sistemas convencionais de apuramento de custo baseiam-se no princípio de que os produtos consomem recursos, enquanto o ABC baseia-se no princípio de que as actividades consomem recursos e que os produtos resultam das actividades. Sendo assim, no sistema tradicional os custos deverão ser absorvidos pelos produtos, quer estejam directa e inequivocamente relacionados com eles (directos), quer não o estejam (indirectos) pelo que há que imaginar, para estes últimos, um conjunto de critérios que ajudem na sua repartição e imputação.

No ABC existe a necessidade de identificar as actividades e, nestas, os factores que efectivamente consomem recursos (geradores de custos), por forma a determinar a quantidade de cada actividade utilizada na produção de um produto ou na realização de um serviço. O conceito de actividade como se viu anteriormente, é considerado como

O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

um avanço conceptual muito significativo no ABC já que mostra que são estas as causadoras de custos nas organizações e não os produtos produzidos. Para além deste importante aspecto, as actividades permitem uma maior homogeneidade dos custos que as secções, uma vez que são conceptualmente menos agregadas.

O processo tradicional de apuramento de custo ao procurar absorver os custos com os produtos não permitia a obtenção de informação sobre os elementos efectivamente geridos pelos responsáveis: as actividades. Desta forma, não ajudava os gestores na tomada de decisão e na racionalização de custos.

O ABC identificando as actividades a um nível mais elementar bem como os seus geradores de custos, permite obter esse tipo de informação. É, assim, mais adequado como instrumento de apoio à decisão e também de controlo interno. Em segundo lugar, as bases de imputação baseadas no volume de produção e vendas (números de horas-máquina, valor de mão-de-obra directa, número de horas-homem da mão-de-obra directa, etc.) que caracterizam o método das secções homogéneas, são substituídas por *cost drivers* no ABC (ver a figura 6). Finalmente, e não menos importante, enquanto que no ABC existe uma preocupação em atribuir os recursos às actividades e, posteriormente, os custos destas aos objectos de custeio, independentemente de se tratarem de custos de natureza industrial ou não industrial, nos sistemas tradicionais dada a sua subserviência às regras e normas da contabilidade financeira, apenas se imputam custos industriais às secções a aos produtos. Por outras palavras, os sistemas tradicionais preocupam-se com os custos de produção que ocorrem desde que a matéria-prima começa a ser processada até o produto final chega ao armazém de produtos acabados, enquanto que o sistema de custeio ABC é mais abrangente, incluindo os custos não industriais, nomeadamente custos comerciais e de marketing.

Os defensores do sistema de custeio ABC argumentam que este sistema é superior aos sistemas convencionais de apuramento de custos, já que os sistemas tradicionais utilizam critérios de imputação de custos baseados no volume, normalmente arbitrários



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

e inadequados, enquanto que o sistema de custeio ABC procura as causas reais dos custos, procurando atribuí-los com maior precisão a cada objecto de custeio. Segundo diversos autores, o sistema de custeio ABC, contrariamente aos sistemas tradicionais, tem em conta todos os custos de uma empresa. No sistema tradicional, muitas vezes determinados custos, tais como custos de administração, custos de distribuição, entre outros, não são tidos em conta, sendo considerados custos fixos e distribuídos aos produtos de forma igual, erradamente.

Segundo os defensores do sistema de custeio ABC, esta abordagem permite reduzir o grau de arbitrariedade associado à distribuição dos custos indirectos pelos produtos ou outros objectos de custeio.

O sistema de custeio ABC permitiu, também, fazer uma análise à rentabilidade dos clientes. Ainda no sistema tradicional sabia-se existirem clientes mais dispendiosos e mais difíceis de manter, porém, apenas com o sistema de custeio ABC se verificou uma atribuição mais correcta de custos de acordo com cada cliente.

Na realidade, o sistema de custeio ABC foi-se tornando mais popular no sentido em que o sistema de contabilidade tradicional é insuficiente para a tomada de decisões, limitando-se a agrupar e acumular grandes transacções de custos e proveitos, não transformando esses custos em informação relevante para a gestão.

O sistema de custeio ABC resolve o problema estrutural da contabilidade, pois com o método ABC geram-se novos dados, através da avaliação das actividades, bem como o custo dos produtos, podendo estes dados ser utilizados para identificar as relações operacionais que são efectivamente utilizadas na produção de produtos e serviços, nos canais de venda, mercados, clientes, etc. A informação do método ABC pode também ser utilizada para gerir os processos e os problemas relacionados com a qualidade dentro dos processos. Em todos os casos, o método ABC transforma os dados da contabilidade num diferente tipo de sistema de informação que é mais útil para a tomada de decisões.

Exemplo:

1. No sistema tradicional de contabilidade analítica é frequente englobar os custos de planeamento de produção nos custos indirectos de produção e imputá-los posteriormente aos produtos com base em determinado factor de custo directo (geralmente a mão-de-obra ou o volume de produção). Assim, os produtos que consomem maior volume desse factor directo (mão-de-obra ou quantidade produzida), são sobrecarregados com custos de planeamento relativamente aos que consomem menor volume. Tal facto pode provocar uma grave distorção no seu custo. O método ABC considera que os “objectos de custo” são as actividades desenvolvidas no processo de planeamento de produção e que, por isso, terão de ser identificadas e medidas. Posteriormente, a atribuição de custo ao produto far-se-á de acordo com o nível de actividade utilizado, o qual poderá ser atribuída por cada processo. No caso em apreço, a actividade planeamento pode ser medida em horas de planeamento e o custo de planeamento atribuído aos produtos em função das horas efectivamente utilizadas.

5.12. IMPORTÂNCIA E UTILIZAÇÃO DO MÉTODO ABC

Nesse intenso movimento de mudanças o processo de gestão empresarial passa por novos desafios e os gestores, necessariamente, passam a trabalhar com novos modelos de decisão e esses novos modelos de decisão demandam novas informações. Não podemos esquecer que a informação é a matéria-prima do processo de tomada de decisões.

A importância que se dá à utilização do sistema de custeio ABC é em virtude do mesmo não ser apenas um sistema que dá valor aos stocks, mas também proporciona informações aos gestores que auxiliam os tomadores de decisão, como por exemplo, os custos das actividades, que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades. Um diferencial do sistema de custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir controlos pormenorizados, proporciona o acompanhamento e correcções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implementação e/ou aperfeiçoamento dos controlos internos da entidade.

5.13. VANTAGENS E DESVANTAGENS DA APLICAÇÃO DO CUSTEIO ABC

Assim como os sistemas tradicionais de custeios também, o sistema de custeio ABC apresentam as suas vantagens e desvantagens.

5.13.1. VANTAGENS

O método ABC convenientemente implementado destaca as seguintes vantagens (Innes e Mitchell, 1998):

- O ABC permite obter uma informação mais precisa sobre o custo dos produtos ou serviços oferecidos, sobretudo quando estamos perante produtos diversificados e custos indirectos com um forte peso;
- A possibilidade de analisar diversos objectos de custo, facilitando a tomada de decisão ao nível estratégico, uma vez que é possível por exemplo, saber quais os clientes que são mais rendíveis para a empresa. A análise do comportamento dos custos, identificando os factores que os influenciam é outra vantagem deste sistema de custeio;
- O ABC reduz a incerteza e fornece informação adequada para a tomada de decisão estratégica, bem como para o controlo e gestão do processo produtivo;
- Facilita a avaliação do desempenho;
- Melhor percepção das actividades realizadas na organização;
- Aumento da comunicação entre as várias áreas da organização;
- Informações para gestores relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- Obriga a implementação, permanência e revisão de controlos internos;
- Proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos;
- Identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- Identifica o custo de cada actividade em relação aos custos totais da entidade;



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

- Pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais e serviços, com ou sem fins lucrativos);
- Pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;

A principal vantagem do Método ABC está relacionado com a tomada de decisão, ligando a estratégia corporativa à tomada de decisões operacionais, possibilitando capitalizar as actividades que são pontos fortes da empresa, além de permitir que as actividades consideradas como pontos fracos sejam reestruturadas.

O ABC realça as actividades de valor acrescentado, isto é, as actividades que criam valor para a empresa, defendendo que todas as actividades sem valor acrescentado devem ser eliminadas ou pelo menos reduzidas, uma vez que algumas delas podem ser necessárias para a execução das actividades de valor acrescentado. Também permite uma análise da *capacidade*, isto é, através da medição do custo dos recursos usados relativamente ao custo dos recursos oferecidos, consegue-se saber se há ou não excesso de capacidade. A parte da capacidade que não é usada não deve ser alocada ao objecto de custo. O ideal é usar a *capacidade máxima instalada*, isto é, a capacidade máxima existente que permite à empresa operar com eficiência (Martins & Rodrigues, 2004).

No entanto, a implementação deste método não deve ser entendida como um fim em si mesmo. Os seus benefícios estão muito dependentes da forma como o sistema é implementado e aceite na organização pelos diversos gestores e demais utilizadores (Major e Hopper, 2004).

5.13.2. DESVANTAGENS

Por outro lado, pode-se enumerar como desvantagens as seguintes:

- Operação muito custosa – envolve um grande dispêndio de recursos humanos e financeiros;

O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

- Dificuldade em encontrar informação na organização disponível para quantificar os *cost drivers* que se consideram mais adequados para operacionalizar o sistema;
- As actividades nem sempre são facilmente identificáveis. O facto de estas serem transversais à organização e de estarem para lá das fronteiras dos departamentos muitas vezes dificulta a sua identificação;
- Obriga a revisões periódicas das actividades e dos *cost drivers*, como forma de garantir a qualidade da informação gerada;
- Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implementação;
- Falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implementação e acompanhamento;

O sistema de custeio ABC apresenta diversas vantagens que devem ser cuidadosamente analisadas pelas empresas, com o sentido de serem tirados proveitos de suas informações, colocando a entidade em uma posição privilegiada. Contudo a necessidade imposta pelo mercado, os custos de implantação e acompanhamento, o recurso humano necessário, os produtos envolvidos, as necessidades dos gestores, etc., devem ser analisados para que se dimensionem as vantagens e desvantagens para cada instituição. Não se pretendeu ser finalista nos estudos sobre vantagens e desvantagens do ABC, visto que em cada entidade poder-se-ão numerar outros pontos. O que deve ocorrer é manter-se sempre pronto para as mudanças mercadológicas e estar sempre preparados para reorganizar o sistema de custeio ABC de maneira harmónica com cada momento da economia.

5.14. O PORQUÊ DO “ABC COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL”?

Anteriormente, referi que o sistema de custeio tradicional têm-se apresentado de utilidade muito reduzida para os gestores, isto porque, segundo Kaplan (1990), 1) o custo dos produtos não é calculado de forma correcta, o que pode originar decisões



**O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE**

erradas; 2) a informação não é obtida em tempo útil para a tomada de decisão; 3) a informação obtida não é normalmente, a mais adequada em termos de controlo; e, por ultimo, 4) os sistemas estão orientados para a apresentação de resultados financeiros e não de gestão. Isto é, estes métodos são adequados para responder às exigências financeiras externas feitas as empresas (como é o caso dos bancos, das finanças), mas distorcem os verdadeiros custos dos produtos, constituindo desta forma *uma ferramenta fraca para a gestão*.

No ano de 1987, Johnson e Kaplan no livro *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, descrevem que a partir de 1980 os sistemas de custeio tradicionais começam a ser abandonados, após mais de sessenta anos de liderança no fornecimento de informação aos gestores.

Como solução para os problemas relacionados com os sistemas de custeio tradicionais, alguns autores como Gunasekaram e Turney apresentam um conjunto de razões que justificam a adopção de um novo sistema de custeio - o método denominado de *Activity Based Costing* (ABC) ou sistema de custeio baseado nas actividades: os sistemas tradicionais não fornecem informação não financeira, como a qualidade do serviço prestado, que é essencial para a análise de rendibilidade dos clientes e dos produtos; não se sabe qual o custo por actividade, sendo a informação bastante agregada para se efectuar uma análise ao valor recebido pelos clientes de cada actividade; não identifica quais as actividades que criam valor acrescentado para o cliente.

Outras das razões que justifica a adopção de um novo método é o aumento dos custos indirectos, pois segundo o autor Turney, mais do que 15% de custos indirectos no custo total dos produtos pode conduzir a inexactidões nos sistemas de custeio tradicionais. E é nesse contexto que surge o método ABC.

Lere (2000) considera que o ABC é um instrumento extremamente poderoso pois fornece informação útil para a elaboração da política de preços, permite reduzir os



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

custos aumentado a competitividade da empresa, e indica quais as actividades onde os custos devem ser reduzidos tendo sempre em vista a maior satisfação do cliente. Com este sistema de custeio as empresas cortam desperdícios, melhoram serviços, avaliam iniciativas de qualidade, impulsionam para o melhoramento contínuo e calculam, com adequada precisão, os custos de cada produto fabricado.

O sistema de custeio ABC é uma técnica que acompanha a visão empresarial moderna de processos de negócios, sendo inclusive a única forma de se custear as actividades (que por sua vez representam consumo de recursos, usualmente por parte de pessoas/materiais). Não são as actividades desempenhadas pelos órgãos funcionais quem garantem a satisfação dos clientes. As actividades realizadas por esses sectores, se integram em processos que visam atingir os objectivos desejados pelos clientes de cada processo (Cogan, 2003).

O sistema ABC é um sistema que permite aos gestores uma visão estratégica da empresa, ao identificar as suas potencialidades, os seus pontos fracos e as oportunidades de melhoria, reflectindo com maior precisão e abrangência as dinâmicas organizacionais determinantes dos custos.

Esse método busca identificar as actividades relevantes que geram os custos necessários para os produtos. Desse modo, um departamento pode ter mais de uma actividade, assim como podem existir actividades que não necessariamente tenham que ser acumuladas por departamentos ou centros de custos. De qualquer forma, é possível que se consiga identificar uma actividade relevante para cada departamento. Para Villas Boas, o ABC, determina quais actividades consomem os recursos da empresa, agregando-se em centros de acumulação de custos por actividades. Em seguida, e para cada um desses centros de actividades, atribui custos aos produtos baseados em seus consumos de recursos.



**O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE**

O ABC, em suma, procura atribuir aos produtos individuais a parcela de custos indirectos consumida por cada um deles, além obviamente dos custos directos que usualmente incidem em cada produto. Quer os recursos consumidos sejam acumulados em actividades de lotes (ordens de produção) ou actividades de suporte dos produtos ou actividades de suporte das facilidades, o ABC utiliza bases de distribuição que procuram refletir quanto desses recursos incidem em cada produto.

Enfim, o sistema de custeio ABC é uma metodologia que facilita a análise dos valores de custos relacionados às actividades que mais consomem recursos. A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas actividades constituem o objectivo da análise estratégica de custos do método ABC, permitindo que os custos indirectos sejam primeiramente direccionados a actividades e processos, e depois a produtos, serviços e clientes.

O sistema de custeio ABC é responsável por diminuir a arbitrariedade utilizada na formulação dos critérios de distribuição dos custos indirectos. Este sistema de custeamento faz uma tentativa de transformar a maior parte dos custos indirectos em directos aos produtos e serviços, este processo de transformação dos custos se deve ao conhecimento exigido pelo sistema com relação aos reais consumos de recursos empregados a cada actividade exercida pela organização durante o seu processo produtivo. Desta maneira, as detalhes das informações geradas pelo custeio ABC permite um ***melhor desempenho na utilização da informação como suporte às ferramentas dos gestores.***

O sistema de custeio ABC fornece às organizações, uma base sólida e fundamental para a tomada de decisão, por se tratar de meios de colecta de informações voltados ao sistema de custos e que visam o pleno desenvolvimento das actividades responsáveis por consumirem os recursos empregados dentro da empresa.



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

Este sistema permite ainda identificar as actividades que podem ser abolidas dos processos organizacionais ou revisadas em relação aos seus métodos de realização, evitando desperdícios de recursos, maximizando o emprego do dinheiro tornando os processos simplificados e /ou mais eficientes.

O método ABC, enquanto sistema de custeio de produtos ou serviços, é uma alternativa “*inteligente*” no processo de gestão das organizações, podendo ser entendido como uma vantagem competitiva.

Tendo informações precisas sobre quanto custou um determinado produto ou serviço, sob todos os aspectos, a organização terá mais condições de negociar com os seus clientes, oferecendo possibilidades mais reais de realizar operações bem sucedidas e por consequência, mais lucrativa.

Segundo Medina (2001: 9), o ABC é uma ferramenta de gestão “porque permite às empresas adaptar-se com facilidade às mudanças dinâmicas das organizações (...) e determinar o custo do produto ou serviço de uma maneira mais exacta que o custeio convencional”.

5.15. O ABC e o Balanced Scorecard

(Martins & Rodrigues, 2004), Estas duas valiosas ferramentas (ABC e o *Balanced Scorecard*) ajudam a melhorar a tomada de decisão bem como a monitorizar os processos no intuito de alcançar os objectivos da empresa. Daí a grande interesse que as empresas têm demonstrado por estes dois métodos essencialmente no continente Americano (Liberatore e Miller, 1998).

Liberatore e Miller (1998) demonstram como é que a integração entre o ABC e o *Balanced Scorecard* pode influenciar os *inputs* da estratégia dos canais de distribuição de uma empresa de logística. O ABC ajuda a determinar quais os canais de distribuição

mais rendíveis no presente e no futuro, enquanto que o *Balanced Scorecard* recorre à medição do desempenho para monitorizar as estratégias com a finalidade de atingir os objectivos da empresa.

O desenvolvimento de uma estratégia para os canais de distribuição implica que se tenha informação precisa sobre os custos e a rendibilidade corrente e futura dos canais de distribuição. Dado que o ABC fornece informação mais precisa sobre o custo dos produtos, ele tem um papel preponderante na elaboração da estratégia de um canal (figura 7).

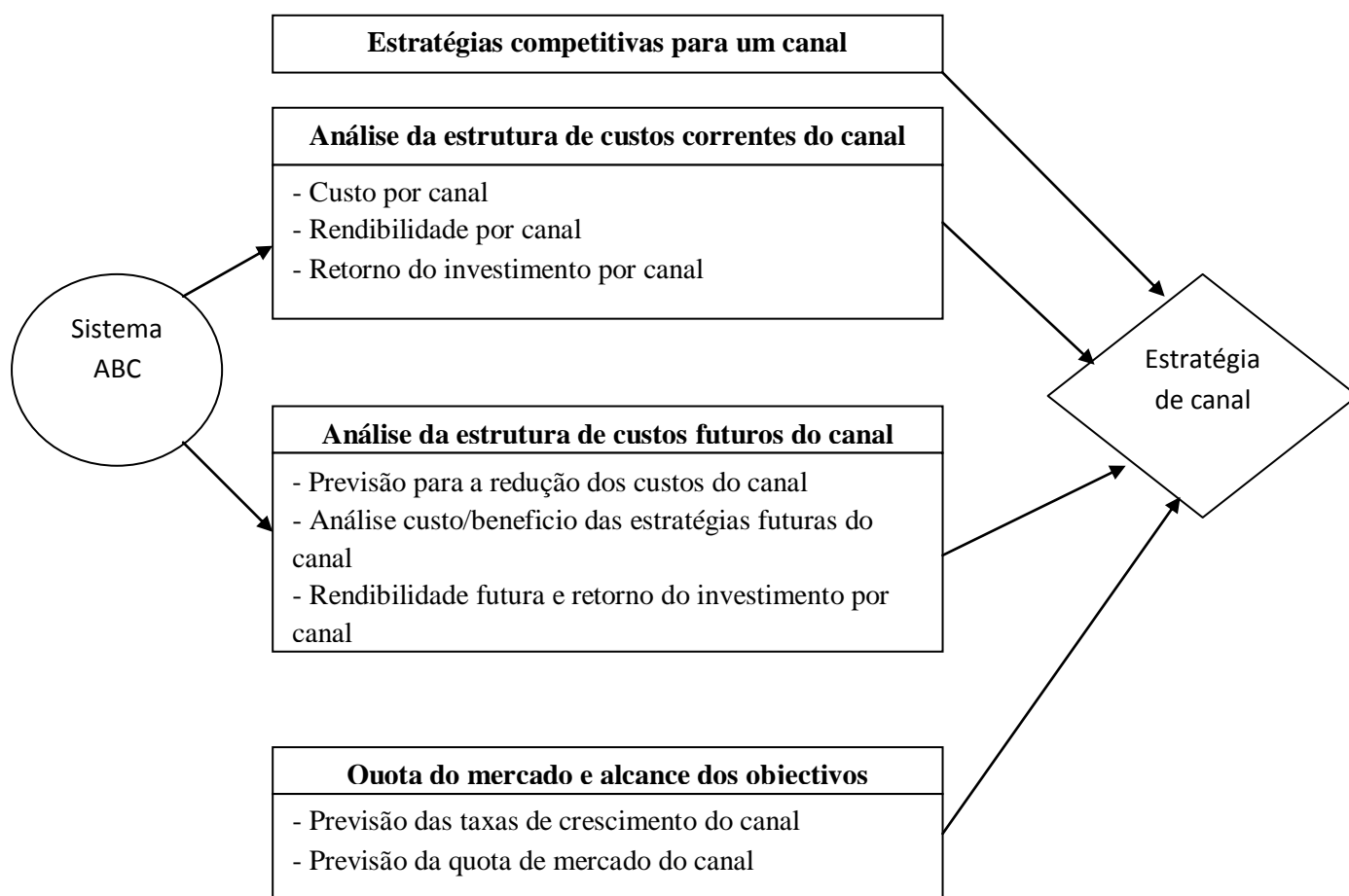


Figura 7: O papel do ABC no desenvolvimento de uma estratégia para o canal de distribuição.



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

Fonte: Martins e Rodrigues (2004, p. 76)

O *Balanced Scorecard* é um sistema de mensuração de desempenho que oferece à alta administração uma visão abrangente e, ao mesmo tempo, imediata da empresa. (Kaplan & Norton, 2004). Este sistema, assim como o ABC, foi desenvolvido por Kaplan e Norton e tem como principal premissa que os gestores devem avaliar a sua empresa pelo menos nas seguintes áreas: clientes, situação interna do negócio, inovação e aprendizagem, e aspecto financeiro.

Este método deve responder as seguintes questões:

1. Como é que os clientes vêem a empresa?
2. O que é que a empresa pode melhorar no processo de negócio?
3. Pode a empresa continuar a aprender, a melhorar e a criar valor?
4. Como é que a empresa é vista pelos accionistas? (Liberatore e Miller, 1998).

O *Balanced Scorecard* é um método que indica quais os objectivos da empresa a as medidas de desempenho usadas para controlar o alcance desses mesmos objectivos. Porém, não existe nenhuma medida de desempenho considerada como absolutamente correcta para todas as empresas. Cada empresa define as suas medidas conforme os tipos de objectivos que define e conforme o tipo de empresa e as suas necessidades.

A integração do ABC com o *Balanced Scorecard* tem sido usadas por algumas empresas e essa integração é evidente no caso da empresa de logística pois o ABC fornece informações precisa e útil para a elaboração de estratégia do canal e o *Balanced Scorecard* permite aos gestores monitorizar e controlar o desempenho da empresa.

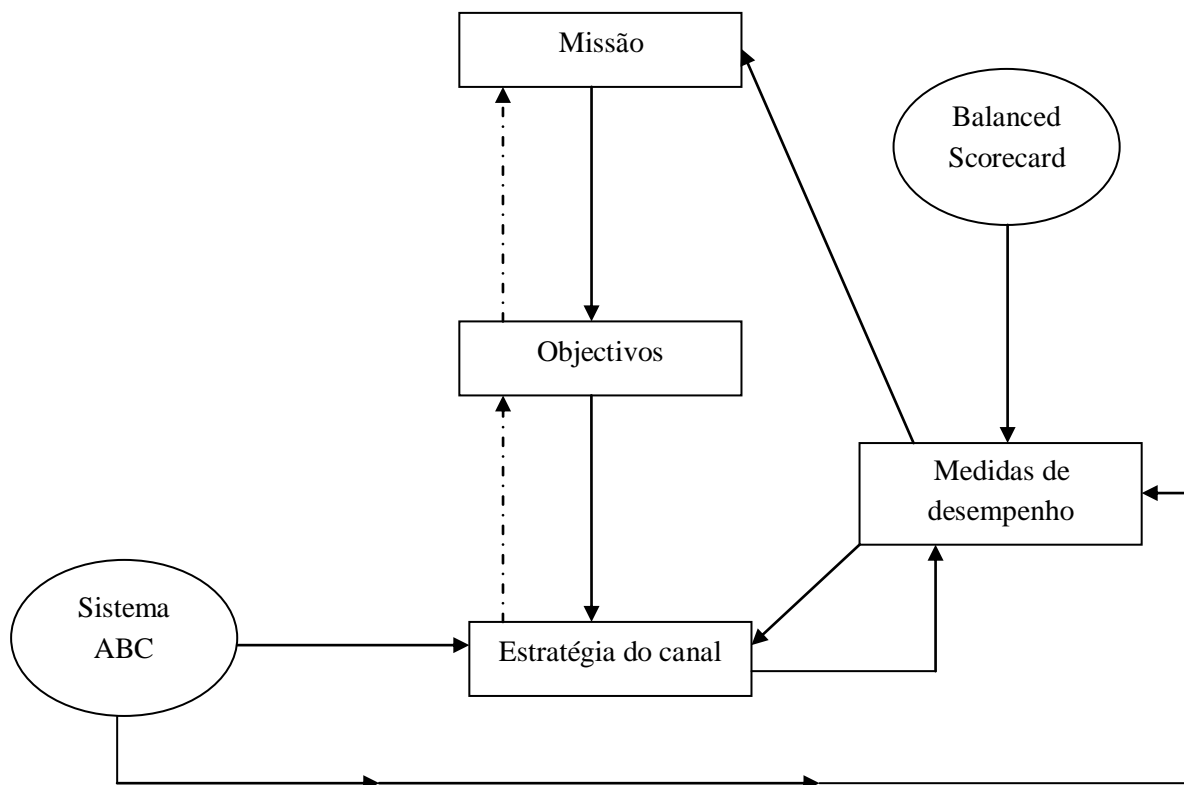


Figura 8: A integração entre o ABC e o *Balanced Scorecard*

Fonte: Martins e Rodrigues (2004, p. 77)

No topo da hierarquia fica a missão geral da empresa que normalmente se prende com a maximização do valor esperado pelos accionistas, tendo em conta a satisfação do cliente e o cumprimento das suas exigências quanto às especificidades dos produtos. Após definir qual a posição da empresa a nível interno e externo são definidos os objectivos de acordo com a missão da empresa (figura 8). Em seguida, desenham-se as estratégias de desenvolvimento tendo por base os objectivos definidos.

Como já foi referido anteriormente, o ABC tem aqui um papel crucial pois ajuda a formular a estratégia do canal fornecendo informação correcta sobre os custos correntes e futuros. Esta estratégia de canal vai influenciar as medidas de desempenho do *Balanced Scorecard*. Por outro lado, informação obtida com o ABC permite que os



**O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE**

cálculos sobre as medidas de desempenho feitas pelo *Balanced Scorecard* sejam mais precisos.

O lucro líquido dos diferentes canais de distribuição é muitas vezes apontado como um indicador financeiro que mede o desempenho, e o seu cálculo é muito mais preciso se recorrer à informação advinda do ABC do que à oriunda dos sistemas tradicionais.

O *Balanced Scorecard* ao medir o desempenho dá informação aos gestores sobre o alcance ou não dos objectivos, e por conseguinte, da missão da empresa, ou seja, permite monitorizar os abjectivos e as estratégias tendo por base a missão da empresa.

A capacidade do ABC para proporcionar uma medição do desempenho mais correcta reforça a ideia da integração dos dois sistemas. As sinergias entre o ABC e o *Balanced Scorecard* são evidentes e os dois sistemas em conjunto tem um papel crucial na missão, nos objectivos e nas estratégias da empresa.



*O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE*

CAPITULO VI

6. O ABC NO MUNDO

O ABC não teve a mesma evolução em todos os países, uns como é o caso dos Estados Unidos. De acordo com o livro “O Custeio Baseado em Actividade (ABC): Implementação em PME” (2004), Brierley et al. (2001) afirma que quando autores como Kaplan escreviam sobre o tema ABC tinham em mente os Estados Unidos da América, isto é, desenvolviam as suas teorias tendo por base a sua aplicação à realidade dos EUA. No entanto as ideias de Kaplan, Cooper e Johnson foram bem recebidas fora dos EUA, embora a sua expansão nesses países tivesse sido feita em momentos de tempos diferentes.

O ABC nos EUA cresceu a um ritmo relativamente elevado, visto que desde sempre se preocuparam com estas questões tendo sido desenvolvido diversos estudos sobre o tema e visto que tem um poder económico alargado para suportar os custos oriundos da implementação do ABC, contudo outros não acompanharam a expansão do ABC ao mesmo ritmo dos EUA. Como podemos ver, o ABC não teve a mesma evolução em todos os países, apesar do inúmero volume de publicações a enfatizar os méritos da abordagem baseada nas actividades.

Como por exemplo, segundo Brierley et al. (2001), o desenvolvimento do ABC no Reino Unido fez-se de forma diferente relativamente ao resto da Europa. Apesar disso, mesmo no resto dos países, o desenvolvimento do ABC fez-se de forma desigual devido às diferenças na cultura, na língua, nas tradições, nas práticas de gestão utilizadas, no papel do Estado na economia e no tamanho das empresas de cada país.



***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

Innes e Mitcchell (1997), no seu estudo à implementação do ABC nas grandes instituições financeiras do Reino Unido, durante o ano de 1994, concluíram que 54% das empresas que deram resposta ao seu questionário tinham adoptado o ABC e 46% não implementaram o ABC, justificaram a sua opção afirmando que o nível de detalhe da informação fornecida por este método era desnecessário. Outros adiantaram que não havia pressão para adoptar o ABC.

Em 1995, um estudo realizado na Austrália em colaboração com a Universidade de Sidney demonstrou que 45% das empresas inquiridas nunca tinham pensado em adoptar o ABC, 29% estavam a pensar a adoptá-lo e apenas 12% o tinham realmente implementado.

Já nos Estados Unidos, os resultados são diferentes. Sohal e Chung (1998) referem que um estudo feito em 1996 pelo Institute of Management Accountants (IMA) revelou que a taxa de implementação do ABC nos EUA era bastante mais alta que no resto do mundo. Neste estudo, 45% das empresas inquiridas usavam o ABC em 1996 e 33% delas estavam a pensar implementar este método.

6.1. ABC EM CABO VERDE

6.1.1. ESTUDO EMPÍRICO

6.1.1.1. OBJECTIVOS

O estudo empírico que realizei teve por objectivo avaliar a aplicabilidade do ABC em empresas da cidade da praia, pertencentes ao sector privado e identificar as dificuldades no decorrer da sua implementação. Pretendeu-se, também, averiguar se as empresas que adoptam ou estão a adoptar o ABC, consideram-no uma ferramenta de gestão empresarial.



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

6.1.1.2. METODOLOGIA

O método de recolha de dados desenvolveu-se através de um questionário, enviado, via correio electrónico, às 25 maiores empresas industriais e de serviços da cidade da Praia. Estas empresas foram seleccionadas de acordo com o volume das vendas (INE, 2008). Dos 25 questionários enviados, obtive, ao fim de 11 dias, as respostas de 20 empresas, todas consideradas válidas, correspondendo a 80% do total de empresas inquiridas. Após recolha dos dados, estes foram tratados estatisticamente, recorrendo-se, para tal, ao programa informático *SPSS (Statistical Package for the Social Sciences)*.

6.1.1.3. RESULTADOS

Da análise das 20 respostas, e com o intuito de averiguar em que medida está ou não generalizada a prática do ABC nas empresas Cabo-verdianas – cidade da Praia, questioneei sobre o estado de implementação do ABC. Através deste questionário verifiquei que 25% das empresas inquiridas nunca tinham pensado em adoptar o ABC, 30% estavam a pensar a adoptá-lo, 20% com o projecto de implementação e alguns na fase de implementação, 15% já implementaram o ABC e está em funcionamento e 10% esperam implementá-lo futuramente (quadro 5). Os resultados obtidos revelam que o nível de implementação do ABC nas empresas Cabo-verdianas é bastante reduzido e que a maioria das empresas que adopta este sistema são empresas industriais.

QUADRO V
UTILIZAÇÃO DO ABC EM CABO VERDE

UTILIZAÇÃO DO ABC EM CABO VERDE		
	N.º	%
Nunca tinham pensado em adoptar	5	0,25
Estavam a pensar em adoptar	6	0,3
Com o projecto de implementação e alguns na fase de implementação	4	0,2
Implementado e a funcionar	3	0,15
A implementar no futuro	2	0,1
TOTAL	20	1

Fonte: Questionário

Das empresas inquiridas que já implementaram o sistema ABC, afirmam terem sentido algumas dificuldades de implementação devida a complexidade do modelo e da sua adaptação à realidade da empresa. A dificuldade de preparação dos recursos (estudos específicos de cada rubrica de custo), os custos, o tempo e o pessoal necessário para todo este processo, são apontados como principais obstáculos na sua implementação.

Questionado sobre as razões que levaram a implementar o sistema de Custeio Baseado em Actividades, responderam o seguinte:

“Dispor de informação de gestão adequada para a monitorização da rentabilidade da sua actividade, visando melhoria da sua eficácia e eficiência” e “Pela necessidade de acompanhamento do negócio e no suporte a tomada das decisões de gestão”.

A possibilidade de reduzir os custos dos produtos e a utilização da informação obtida do ABC para tomar decisões ao nível da política de preços são outros motivos com



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

grande peso que levaram a tomar a decisão de implementar este método. Afirmou uma das empresas inquiridas.

Outros responderam o seguinte:

“A empresa sofre uma grande concorrência das outras indústrias, desta forma, conhecer bem os custos é uma maneira de se posicionar melhor em relação à concorrência do mercado”. Uma das empresas industrial.

“ e ainda, o método de Custeio ABC constitui numa ferramenta moderna de utilização, podendo ser aplicado, para fins gerenciais estratégicos da empresa ”

Informaram ainda que com a implementação do ABC, o sistema permite-lhes obter informações detalhadas sobre a rentabilidade de cada produto, segmento de mercado, e clientes, e *permitem ter informações de gestão não disponibilizadas pela Contabilidade Geral ou Analítica*, com isso conclui-se que houve uma melhoria de informações.

6.1.1.4. Resistência da não implementação por parte das empresas inquiridas

Apesar do ABC ser uma ferramenta muito importante para a gestão, pois, permite medir o custo e o desempenho das actividades, dos recursos e dos objectos de custo e que auxilia na tomada de decisão que, se adoptada, conduzirá a ganhos de eficiência e eficácia nas organizações, há uma certa resistência na sua implementação.

Refiro ainda que, apesar deste método ter sido desenvolvido e promovido há mais de três décadas em vários países, em Cabo Verde este sistema esta na sua fase embrionária.

A maioria das empresas preferem ainda manter em funcionamento os seus sistemas convencionais de apuramento dos custos, por várias razões abaixo indicadas (resultados extraídas do questionário).

**O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE**

- Que exige muito tempo para ser implementado;
- Que é necessário pessoal competente e disponível, e que no caso de Cabo Verde é necessário recorrer aos consultores externos bastante experientes na matéria e com elevado grau de conhecimento sobre o método
- Que os recursos informáticos são limitados (existem poucos programas disponíveis e os que há são dispendiosos e complexos);
- Outros justificam que não tinham a certeza das reais benefícios do método e consideravam-no muito dispendioso, quer a nível da implementação, quer a nível da manutenção.
- E outros simplesmente optaram por não implementar o método ABC, justificando que o método utilizado é eficaz e fornece as informações necessárias.

Dos contactos estabelecidos, ficou latente que os gestores têm uma certa resistência e algum medo do “desconhecido”.

Segundo Geishecker (1997) *“qualquer processo de implantação, dentro de uma empresa, é algo que normalmente sofre resistências internas pois depende basicamente de mudanças de atitudes e comportamento das pessoas. O sucesso de uma implementação está fortemente associado ao convencimento de que ela será um agente eficaz de mudança da empresa, para torná-la mais ágil e competitiva num mercado cada vez mais globalizado”*.



*O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE*

CAPITULO VII

7. CONCLUSÃO

Para desenvolver a sua actividade segundo os parâmetros normais, as empresas têm necessidade de incorrer em custos, que correspondem basicamente a sacrifícios que é necessário suportar no sentido de possibilitar a obtenção de um retorno ou benefício que os possa suplantam e assim originar um ganho líquido.

Genericamente, as empresas têm de suportar custos ao nível das suas várias áreas ou departamentos, designadamente os seguintes: custos de produção, custos de aprovisionamento, custos comerciais (de venda e distribuição), custos administrativos e custos financeiros.

O tratamento dos custos surge juntamente com a necessidade das empresas buscarem a lucratividade. É justamente esta busca por lucratividade que ocasionou a criação dos sistemas de custeio, que visam entre outras coisas, o controle dos gastos com a produção. Um grande problema enfrentado pelos sistemas tradicionais, é a arbitrariedade na distribuição dos custos, principalmente dos custos indirectos, que provocam distorções nas informações que são utilizadas no processo decisório, e nesse sentido **que** o custeio ABC surgiu como um método capaz de diminuir esta arbitrariedade, e também, como um método bastante eficaz de obter, com maior precisão, o custo dos produtos/serviços. Muitos autores defendem que este método identifica os custos de forma mais correcta e precisa, na medida em que estabelece uma relação causal entre as actividades e os indutores de custo.

Por sua vez, os sistemas tradicionais de custos utilizam medidas baseadas no volume de produção para distribuir os custos indirectos aos produtos. Perante a realidade do aumento dos custos indirectos, a diversificação dos produtos e serviços e a concorrência cada vez mais forte, as empresas necessitam de saber quais os verdadeiros custos dos produtos para poderem sobreviver.



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

O método de custeio baseado em actividades tem como objectivos principais medir e melhorar as actividades que compõem os processos de negócios e calcular com precisão os custos dos produtos. Uma empresa, representada por uma sucessão de processos de negócios, que utiliza o método de custeio baseado em actividades, consegue identificar quais os recursos e as actividades consumidas por cada produto da empresa, conseguindo alocar de forma mais científica os custos indirectos consumidos por cada produto. O método ABC supera as falhas do sistema de custeio tradicional das despesas indirectas, que utiliza o critério de rateio baseado na mão-de-obra directa, ou nos materiais directos, entre outros, proporcionando o aparecimento de distorções.

Este método permite, não só obter os custos de forma mais precisa, como conduz a uma análise de rendibilidade dos clientes o que, com o sistema tradicional, não seria *de todo* possível. Por outro lado, este sistema permite determinar quais as actividades que criam, ou não, valor acrescentado, reduzindo-se ou eliminando-se aquelas que não criam valor para o produto. Desta forma, é possível reduzir os custos das empresas, sendo esta uma das razões que conduz muitas das empresas a adoptarem este método.

Este método não pretende ser um substituto dos sistemas tradicionais mas sim um método paralelo e complementar, que permita obter informação correcta e precisa dos custos dos produtos, auxiliando os gestores na tomada de decisão. De facto, os sistemas tradicionais continuam a ser necessários para a valorização de *stocks* e para dar resposta às exigências financeiras externas das empresas (Afonso, 2002).

“A experiência de aplicação do método ABC, não está suficientemente amadurecida porque só pode ser aplicada a organizações automatizadas, onde a utilização de mão-de-obra é menos intensiva, caso contrário poder-se-ia criar um vazio no fornecimento de informação contabilística adequada” (Caiado, António Campos Pires, 1997).

Mas a aplicação deste método despertou o interesse de muitas empresas, começando por ser aplicado primeiro, em países anglo-saxónicos alargando-se a países da União



***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

Europeia como Alemanha, Espanha e França, passando de um tema meramente académico a ter influência na gestão e competitividade das empresas.

Em Cabo Verde o cenário é diferente, o ABC não é tão popular como nos outros países, apesar deste método ter sido desenvolvido e promovido há mais de três décadas.

O dispêndio do tempo, recursos humanos e financeiros e os Softwares específicos para efectuar a sua implementação são umas das principais razões apontados por parte de algumas empresas inquiridas.

Uma boa parte das empresas deparam com problemas de escassez de recursos, e consideram que os Softwares específicos, são bastante caros e complexos.

Algumas delas referem ainda os Softwares específicos são bastante caros e complexos, não estando ao alcance, tendo em consideração a escassez de recursos da mesma.

A implementação do ABC deverá ser vista tendo em conta o binómio custo/benefício e sempre numa perspectiva de médio e longo prazo.

Bibliografia

Livros

- Afonso, P. S. (2002). *Sistema de Custeio no âmbito da Contabilidade de Custos: o custeio baseado nas actividades, um modelo e uma metodologia de implementação*. Universidade do Minho: Guimarães.
- INE. (2008). *III RECENSEAMENTO EMPRESARIAL DE . CABO VERDE*.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). *Kaplan e Norton na prática - Implementando o Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier.
- Martins, M., & Rodrigues, L. (2004). *O Custeio Baseado em Actividades (ABC)*. LISBOA.
- Caiado, António Campos Pires (1992), *Contabilidade Analítica, um instrumento para gestão*. 2. ed. Lisboa: Rei dos Livros.
- Major, Maria João e Vieira, Rui, *Contabilidade e Controlo de Gestão*, Escolar Editora.
- Jordan, Hugues; Das Neves, João C. e Rodrigues, José Azevedo, *o Controlo de Gestão*, 5ª. Edição.
- Caiado, António C. Pires (2003), *Contabilidade de Gestão*, 3ª. Edição.
- Rocha, Armandino (2006), *Análise de Custos e a sua Contabilização*.
- Franco, Victor Seabra [et al.], *Contabilidade de Gestão – O Apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão*.
- Lins, Luiz e Silva Raimundo, *Gestão Empresarial com ênfase em Custos*.

Revistas

- Dores, Raul da Silva (Março 2009), “O Custeio baseado em actividades (ABC) nos serviços”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, pg 34 – 41;
- Canha, Helena Maria (Março 2007), “O método ABC como factor de competitividade da empresa”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, pg 52 – 57;

***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

- Martins, Marta Alexandra Barbosa e Rodrigues, Lúcia Lima (2004), “O Custeio Baseado em Actividades (ABC): Implementação em PME”. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas;
- Rodrigues, Hugo Leandro (Março 2004), “Breve análise sobre o método ABC”, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas;

Material da Internet

- <http://pt.scribd.com/doc/51571961/104/Custeio-tradicional-vs-ABC#page=128>
- <http://www.coladaweb.com/contabilidade/custeio-abc-custeio-baseado-em-atividades>
- www.ebah.com.br/content/.../custeio-baseado-atividades-empresa
- www.slideshare.net/.../modelo-de-pre-projecto-de-monografia

Modelo de pré projecto de monografia. by Augusto Cezar Pinheiro on Jun 20, 2011. 5083 views. Modelo de pre-Projecto de monografia. – Acesso: 02 de Fevereiro

- pt.scribd.com/doc/6569163/Modelo-de-Projeto-de-Monografia

14 out. 2008 – Modelo de Projecto de Monografia. Núcleo de trabalho de conclusão de. Curso. Guia para elaboração de projeto...Acesso: 02 de Fevereiro.



O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE

ANEXO

Questionário

Este questionário é realizado com o intuito de obter informações para a conclusão da Monografia cujo tema: **“O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE,”** do qual o objectivo final é a obtenção do grau de Licenciatura em Contabilidade e Administração - ISCEE

Responda com a máxima certeza, as seguintes questões:

1. Em que posição a vossa empresa se encontra em relação a implementação do Método ABC?

	Sim	Não
Nunca tinham pensado em adoptar		
Estavam a pensar em adoptar		
Em fase de implementação		
Com o projecto de implementação		
Implementado e a funcionar		
A implementar no futuro		

2. Quais são as razões que levaram a empresa a implementar o sistema de Custeio Baseado em Actividades (ABC)?

3. Quais são as metodologias utilizadas para implementar o Custeio Baseado em Actividades (ABC)?

4. Quais são as etapas de implementação deste método?



***O SISTEMA DE CUSTEIO “ABC” (ACTIVITY BASED COSTING) COMO INSTRUMENTO PRIVILEGIADO
DE GESTÃO EMPRESARIAL EM CABO VERDE***

5. Na sua implementação, tiveram dificuldades? Sim ☐ Não ☐

4.1. Se sim, quais são?

6. Quanto tempo levou a implementação?

7. Como está estruturado o sistema ABC na vossa empresa?

8. Quais são os custos e os benefícios obtidos com a implementação do método ABC ou que se espera obter?

9. A metodologia implementada está a funcionar? Sim ☐ Não ☐

8.1. Se não, porquê?

10. Tem notado a necessidade de ajuste no processo inicial? Sim ☐ Não ☐

11. Quais são as vantagens e inconveniências em relação o método anterior?

12. Este sistema ajuda na tomada de decisão? Sim ☐ Não ☐

11.1. Porquê?

13. A vossa empresa é de Serviço ou Industrial?
